

地 域 開 発 と 税 制

中 田 信 正

- I 序 論
- II 地域開発と減価償却の特例
 - (I) 低開発地域開発と特別償却
 - (II) 環境整備と耐用年数の短縮
- III 収用買収等による譲渡益の課税の特例
 - (I) 収用等の場合の個人譲渡所得の課税の特例
 - (II) 特定の資産の買換えの場合等の個人譲渡所得の課税の特例
 - (III) 収用等の場合の法人課税の特例
 - (IV) 特定の資産の買換えの場合等の法人課税の特例
- IV 民間住宅新築促進の為の課税の特例
 - (I) 新築貸家住宅の割増償却
 - (II) 防災建築補助金の総収入金額不算入
 - (III) 登録税法の特例
- V 地域開発と財産課税
 - (I) 不動産取得税の特例
 - (II) 固定資産税の特例
- VI 結 び

I 序 論

地域開発において、地域の社会資本の充実の為の公共投資と、地域経済の担い手としての企業の果す役割は大きい。現在地域の社会資本の充実に関連して最も重大な問題となっているのは、用地買収の問題であり、それが難易は、その地域将来の開発に大きな影響を及ぼすに至っている。更

に、地域経済の担い手である企業が、その地域に進出し、生産活動を行い、雇用の吸収を行い、或は、地域住民の福祉に寄与する事も、それに劣らず重要である。

所が公共投資の為の用地買収、企業誘致の場合の設備投資等の問題は、その結果として、被買収者に強制的な譲渡益の課税問題を発生せしめ、或は企業の設備投資に関連する資金調達の問題と、課税の問題を生ぜしめる。その派生せる所得に対する租税負担の重圧は、しばしば地域開発への意図を困難ならしめる事がある。この様な場合、税法が地域開発を容易ならしめる為の特別措置として種々の減税措置を考慮し、政策的な租税軽減の面より、用地買収、設備投資を可能ならしめ或はそれを誘導をさせる事が行われている訳である。

更に、戦後の我国の国民生活において、衣食の問題は戦前より遙かに水準を上廻っているに反し、住宅事情はすこぶる悪く、その緊急の対策を要望せられている。税制においても、民間における新築住宅の建築を助成する為の若干の措置がとられているが、未だ本格的な施策とは云えない。本論においては、地域開発に関する税制の特別措置としては、主として、低開発地域への設備投資に関する特別償却、用地買収に伴う譲渡益の減免措置、住宅新築に伴う財産課税の軽減措置を中心にして検討してみたいと思う。

先ず具体的な検討に入る前に最近における地域開発の基本的な考え方とそれに関する税制の傾向について若干の考察を行う事とする。

経済企画庁“全国総合開発計画”によれば、我国の国土開発の目標、施策等に関して公共投資の地域開発への貢献度を重視して次の様にのべている。

1. 国土総合開発の究極の目標は、資源の開発、利用とその合理的かつ適切な地域配分を通じて、わが国経済の安定的発展と民生の向上、福利の増進をはかり、もって、全地域、全国民がひとしく豊かな生活に安住し、

近代的便益を享受し得るような福祉国家を建設することにある。

2. この目標を達成するための施策はつぎの観点から推進されなければならない。

(1) 住宅、上下水道、交通、文教および保健衛生施設等の国民生活に直接関連する公共施設については、たんに経済効果等にとらわれることなく、地域間の格差是正に重点をおいて、その整備拡充をはかること。

(2) 道路、港湾、鉄道、用水等産業発展のための公共的基礎施設についても地域間格差是正の見地から整備をはかる必要があるが、他方当面する貿易自由化等の趨勢に対処し、国民経済的視野にたって適切な産業立地体制を整えることもあわせ考慮すること。

(経済企画庁，全国総合開発計画，昭和37年10月5日 P. 1.)

戦後の荒廃した経済からめざましい成長をとげた我国の国土開発は、それぞれの段階に応じて、その経済的社会的条件によって変遷してきたと云う事ができる。

敗戦後の疲弊した我国において先ず必要であった事は、国内の自然資源の緊急な総合開発であった。更に経済の復興が進むにつれて、既成大工業地帯の用地、用水、輸送力等の隘路の応急的な打開が必要とされ、それが日本経済の生長に大きく寄与したと云うことができる。その結果急激な経済成長をとげた現在においては、地域発展のアンバランスが生じ、更に日本経済が高度成長をとげ様とするならば、その地域的課題の解決が必要とされるにいたったのである。

現在における地域的課題は次の2つである。

1. 既成大工業地帯における過度の集積による過大都市問題（用地、用水、交通等の隘路の激化と資本、労働、技術の過度の集積）は「集積の利益以上に密集の弊害を」をもたらしている。

2. 既成大工業地域と低生産地域との地域較差の増大。

(経済企画庁，全国総合開発計画，昭和37年10月5日 P. 3.)

これが解決の為には、国の積極的な施策は勿論、民間に対する積極的な援助、誘導がはかれる事が必要である。この様な地域的課題の解決について“全国総合開発計画”は更に次の様に、地域開発政策の基本方向を示している。

1. 政策推進の基本的態度

長期にわたる基本構想のもとに、地域開発政策を推進するにあたっては、まず全国を政策対象の差異に応じて区分し、それぞれの地域の特性に対応する開発拠点を育成し、その拠点のもつ開発効果を通じて産業の適正な配置および都市、農村の適正な配置を確保し、国土全般にわたる有効適切な利用をはかるものとする。このため、つぎの諸施策を、計画的に推進するものとする。

(1) 公共投資については、つとめて先行性を確保することを前提として

(イ) 用地、用水、交通、通信、電力等の産業基盤

(ロ) 住宅、上下水道、文教施設、観光施設等の生活環境施設

(ハ) 治水、利水等の総合的観点にたった国土保全施設

の整備をはかる。

(2) 財政上の助成措置、政府金融機関による長期融資等、金融上の適切な措置を講ずる。

(3) 労働力移動の円滑化、人間能力の開発のための諸施策を講ずる。

(経済企画庁、全国総合開発計画、昭和37年10月5日、PP. 6, 7.)

この様な地域開発の基本的な施策としての公共投資の強化に対して、それを容易ならしめる為の税制面の特別措置がとられており、特に用地買収に伴う譲渡益に対す圧縮記帖によるその軽減の問題は、その果している効果も甚だ大きいと考えられる。すなわち我国の高い租税負担のもとでは、譲渡代価の税引金額と税込金額との間には大きな差があり、それがそれだけでなくさえ騰貴する買収代価をつりあげ、その買収をますます困難にせしめる。その為譲渡益を圧縮する事によりその課税を軽減し、税引金額を

多くすることにより買収代価の騰貴をおさえると共に、減税という特典により買収自体を容易ならしめる為、現行の特別措置がとられているのである。

勿論「現行の土地収用等に伴う譲渡所得の軽減措置は、公共事業の施行促進という政策考慮のほか、収用等に伴い強制的に譲渡所得が実現するものであることも着目してその負担の軽減をはかったものである。」

(税制調査会 昭和38年度の税制改正に関する臨時答申 昭和37年12月 P.35.)
という面も無視はできない。

しかし、尚既存の特別措置は強制譲渡の面の考慮以上に優遇されており、更に昭和38年度の税制改正により尚それが強化されたという事ができる。

税制調査会の昭和38年度税制改正についての基本的な考え方によれば

第 1. 租税負担の調整。

第 2. 社会資本の充実、産業基盤の強化等、わが国経済の発展のため当面要請されている税制上の措置に関する問題に集約する。

(昭和38年度の税制改正に関する臨時答申 税制調査会 昭和37年12月 P.1.)
としており、一般的減税よりも政策減税に重点をおき、用地買収関係の譲渡所得の軽減措置の強化と整備が行われた。

更に答申は、社会資本充実の具体的な租税特別措置等について次の如く述べている。

当面要請される諸施策に即応するため、新たに次の措置を講ずるものとする。

(1) 公共施設等社会資本の充実の為の土地等の譲渡所得に関する措置として、

(イ) 特定公共事業の遂行に伴う土地の譲渡所得に関し、一定期間一定額以下の所得について課税を免除

(ロ) 土地等の譲渡所得に関する各種の特例措置の簡素化

(2), (3)略

(4) 都市の環境衛生の改善等に資するため、製鉄業等のばい煙処理施設の耐用年数につき大幅な短縮をはかる。

(税制調査会、昭和38年度の税制改正に関する臨時答申 PP.3, 4.)

このような地域開発と、それに伴う税制の果すべき役割についての基本的な考え方のもとに、昭和38年度の税制改正が行われたのである。

租税負担の公平の見地から租税特別措置の整理が呼ばれて久しい。しかしながら、一般減税より政策減税に重点がおかれ、租税負担の優遇も政策遂行の為の重要な用具とされる傾向は尚強くなりつつある。この意味において、買収価格の騰貴その規模の拡大化、迅速化につれて、その租税負担の軽減措置は、公共事業の起業者の立場から強化が要請され、今後ともその果す効果はますます顕著なものとなると考えられる。たゞし、税制はあく迄も誘導策であり、直接的な施策ではなく、その限りでの限界を知る必要がある。従って、その税制の果す効果は、もっと基本的な施策によって影響されるのであり、基本的な施策の重要な一環として税制が考えられている事が忘れられてはならないのである。

尚以下論述する地域開発に関連のある税制の特別措置は昭和38年度税制改正後の規定に基いている。

II 地域開発と減価償却の特例

(I) 低開発地域開発と特別償却

低開発地域の開発は、その地域が単に工業開発地区に指定されたというだけでそれが行われ得るのではなく、企業の進出による工業生産、雇用の増大によってそれがもたらされるのであって、あく迄もその担い手は企業である。

開発地区の指定は、云わば、その企業誘致を容易ならしめる為のさそい水であり、その地域への進出はあく迄も企業の意志決定にまかされる。

現在の企業経営における税金への関心は極めて強い。所得の50%に近い所得課税負担、固定資産税等の財産課税負担は、企業経営に重大な影響を及ぼし、租税負担を無視して企業経営は成り立たない。企業が低開発地域への進出に際して特別償却による減税措置がとられるならば、その意志決定に際し大きな影響を及ぼす事は考え得る。最近の減税の方向は、一般減税よりむしろ政策減税に重点がおかれているという事ができ、特に重要性をましてきているのは減価償却の問題であり、法定耐用年数の短縮、割増償却或は特別償却の拡充問題である。

現行の税制が法定耐用年数による法定償却をとっている以上、その耐用年数の短縮は特に機械設備等を多量に有する企業の減価償却費を増加せしめ、内部留保を厚からしめると共に課税所得を軽減せしめる効果を持つ。昭和36年の税制改正において、法人税率の一般的引下げにかえて、固定資産の耐用年数の短縮が行われたのも、減税による企業合理化の為の設備投資を容易ならしめ、企業の内部留保の充実を目標としている事は明かである。特別償却においては、その取得時においてその取得価額の $\frac{1}{3}$ を損金に算入する為、課税所得を大幅に減少さす事によるその減税効果は大きい。勿論特別償却は、将来の償却額の減少を通じてその課税の回復が行われるから長期に見た場合同じではないかとも考えらるが、その間に、無利子の政府資金の補助が行われるのと同じ効果があり、その資金回転による利潤の増加を考える時、その効果はすこぶる大である。我国の企業は、自己資本が過少であり、内部留保も少く、他人資本の導入は高い金利をもたらす。しかも、資金調達の困難な現状を考える時、特別償却による内部留保と減税措置のもたらす効果は、企業の意志決定の重要な要因となるであろう。勿論特別償却の効果もあく迄も税制面においてであり、企業の意志決定にはもっと基本的な問題が考えられる必要がある。すなわち、「このような税制面の優遇措置もさることながら基本的には工場立地、資金その他の問題のウェートが高いと考えられるので、税制面の優遇措置にもおのずから

限界があるであろう。」

(税制調査会, 当面の税制改正に関する答申, 昭和35年12月 P. 337.)

という意見も出てくるのである。しかしながら, 税制による特別措置は基本的な政策の一環として行われる以上, 相当の効果のある事も事実であり, その現実的な要請にこたえて, 「低開発地域等における工業用機械等の特別償却」が制定されているのである。

低開発地域等における工業用機械等の特別償却は青色申告書を提出する個人及び法人が, 低開発地域工業開発地区又は産炭地域において, 製造設備を新設増設する場合, 特別償却を認める事によって, 租税負担を一時的に軽減せしめ, 低開発地域の経済振興を容易ならしめんとするものである。

先ず低開発工業開発地区について説明をしよう。

低開発地域工業開発促進法(昭和36年11月13日法律第216号)は, 低開発地域における工業の開発を促進することにより, 雇用の増大に寄与し, 地域間の経済的格差の縮小と国民経済の均衡発展を図る事を目的として制定された。(同法第1条)

そして内閣総理大臣は, 関係道府県知事の申請に基づき, 低開発地域工業開発審議会の議を経て, 低開発地域工業開発地区を指定することができることとされている。(同法第2条)

低開発地域工業開発地区(以下開発地区という)は, 産業の開発の程度が低く, かつ, 経済発展の停滞的な地域(低開発地域)のうち, その地区内の工業開発を促進する事により, 低開発地域の工業開発を促進すると認められ, かつ次の要件をそなえている必要がある。(同法第2条)

- 一 工場用地及び工場用水並びに労働力の確保が容易であり, かつ輸送施設の整備が容易であること。
- 二 当該地区に市の区域が含まれる場合においては, 当該市が次のイ及びロに該当すること。

イ 公表された最近の国勢調査の結果による当該市の産業分類別就業者数のうち

農業、林業、狩猟業及び漁業、水産養殖業就業者数が0.38をこえる産業分類別就業者総数

こと。

又は鉱業、建設業及び製造業就業者数が0.25に満たないこと。
産業分類別就業者総数

ロ 地方交付税法第14条による当該年度の前年度の基準財政収入額が地方交付税法第11条による当該年度の前年度の基準財政需要額

0.72に満たないこと。(同法施行令第1条)

以上の要件を備えた地区として、昭和37年9月15日付で、次の地区が開発地区に指定された。

低開発地域工業開発地区の名称及び区域

名 称	区 域		
	道 府 県 名	郡 市 名	町 村 名
名 寄 士 別	北 海 道	名 寄 市 士 別 市 上 川 郡 中 川 郡	風連町 美深町
青 森	青 森 県	青 森 市 東 津 軽 郡	野内村
弘 前	青 森 県	弘 前 市	
む つ	青 森 県	む つ 市	
八 戸	青 森 県	八 戸 市 上 北 郡	百石町, 六戸町, 下田村
盛 岡	岩 手 県	盛 岡 市 岩 手 郡	滝沢村
気 仙	岩 手 県	大 船 渡 市 陸 前 高 田 市	
北 上 中 部	岩 手 県	北 上 市 花 巻 市 水 沢 市 江 刺 市	

一 関	岩 手 県	一 関 市 西 磐 井 郡	花泉町
古 川	宮 城 県	古 川 市 遠 田 郡	小牛田町
仙 南	宮 城 県	白 石 市 角 田 市 柴 田 郡	柴田町, 大河原町, 村田町
気 仙 沼	宮 城 県	気 仙 沼 市	
能 代	秋 田 県	能 代 市	
大 曲 横 手	秋 田 県	大 曲 市 横 手 市 平 鹿 郡 仙 北 郡	大雄村 仙南村
本 荘 象 潟	秋 田 県	本 荘 市 由 利 郡	仁賀保町, 金浦町, 象潟町, 西目村
山 形	山 形 県	山 形 市 天 童 市 東 村 山 郡 寒 河 江 市 西 村 山 郡 東 村 山 郡	河北町, 大江町 中山町, 山辺町, 豊栄村
新 庄	山 形 県	新 庄 市	
長 井	山 形 県	長 井 市	
白 河	福 島 県	白 河 市 西 白 河 郡	矢吹町, 西郷町, 泉崎村
二 本 松	福 島 県	二 本 松 市 安 達 郡	安達町
喜 多 方	福 島 県	喜 多 方 市 耶 麻 郡 河 沼 郡	塩川町 会津坂下町
土 浦	茨 城 県	土 浦 市 新 敷 郡 新 治 郡	阿見町 千代田村
真 岡	栃 木 県	真 岡 市	
八日市場旭	千 葉 県	八日市場市 旭 市	

村上中条	新潟県	村上市 北蒲原郡 岩船郡	中条町, 黒川村, 築地村 荒川町, 神林村
南礪	富山県	東礪波郡 西礪波郡	福野町, 井波町, 城端町, 井口村 福光町
滑川	富山県	滑川市 中新川郡	上市町
羽咋	石川県	羽咋市 羽咋郡	高浜町, 志雄町, 押水町
武生	福井県	武生市	
小浜	福井県	小浜市	
大野	福井県	大野市	
甲府	山梨県	甲府市 中巨摩郡	敷島町, 竜王町, 昭和村, 玉穂村, 田富村
小諸	長野県	小諸市 北佐久郡 小県郡	御代田町 東部町
伊那駒ヶ根	長野県	伊那市 駒ヶ根市 上伊那郡	西春近村, 宮田村
中濃	岐阜県	関市 美濃市 加茂市 加茂郡 可児郡	富加村, 坂祝村 御嵩町, 可児町, 兼山町
伊賀	三重県	上野市 名張市 名賀市 阿賀郡	青山町 伊賀町
松阪	三重県	松多市 阪気郡	明和町
尾鷲	三重県	尾鷲市 北牟婁郡	海山町
高島	滋賀県	高島郡	高島町, マキノ町, 今津町, 安曇川 町, 新旭町
福知山綾部	京都府	福知山市 綾部市	

五 条	奈 良 県	五 条 市	
天 理	奈 良 県	天 理 市	
橋 本	和 歌 山 県	橋 本 市 伊 那 郡	高野口町, かつらぎ町, 九度山町 那賀町
米 子	鳥 取 県	米 子 市 境 西 郡	日吉津村
鳥 取	鳥 取 県	鳥 取 市 岩 美 郡	津ノ井村
倉 吉	鳥 取 県	倉 吉 市 東 伯 郡	羽合町, 東郷町, 北条町
松 江 安 来	島 根 県	松 江 市 安 来 市 八 束 郡	東出雲町
出 雲	島 根 県	出 雲 市 平 田 市 簸 川 郡	斐川村
益 田	島 根 県	益 田 市	
津 山	岡 山 県	津 山 市 勝 久 米 郡	勝央町 久米町
三 次 庄 原	広 島 県	三 次 市 庄 原 市	
萩 阿 武	山 口 県	萩 阿 武 市 郡	阿武町
観音寺三豊	香 川 県	観 音 寺 市 三 豊 郡	豊浜町, 大野原町
宇 和 島	愛 媛 県	宇 和 島 市 北 宇 和 郡	吉田町
大 洲	愛 媛 県	大 洲 市 喜 多 郡	長浜町
高 知 須 崎	高 知 県	高 知 市 南 土 佐 市 須 吾 長 市 国 佐 市 崎 川 郡 岡 郡	伊野町, 春野村 大津村, 介良村

甘 木	福 岡 県	甘 木 市 三 井 郡	大刀洗町
佐 賀 東 町	佐 賀 県	鳥 栖 市 三 養 基 郡 神 埼 郡	基山町，中原村，北茂安村，上峰村 三田川村
唐 津	佐 賀 県	唐 津 市	
佐世保川棚	長 崎 県	佐 世 保 市 東 彼 杵 郡	川棚町
諫 早 大 村	長 崎 県	諫 早 市 大 村 市	
有 明	熊 本 県	玉 名 市 玉 名 郡	長洲町，岱明村
熊 本	熊 本 県	熊 本 市 宇 土 市 下 益 城 郡	富合村
中 津	大 分 県	中 津 市	
佐 伯	大 分 県	佐 伯 市	
宮 崎 高 鍋	宮 崎 県	宮 崎 市 児 湯 郡 宮 崎 郡	高鍋町，新富町 佐土原町，生目村
都 城	宮 崎 県	都 城 市 北 諸 郡	高崎町
鹿 児 島	鹿 児 島 県	鹿 児 島 市 谷 山 市	
屋 久 島	鹿 児 島 県	熊 毛 郡	星久町，上星久町
川 内	鹿 児 島 県	川 内 市 阿 久 根 市 薩 摩 郡	高城町
鹿 屋	鹿 児 島 県	鹿 屋 市 肝 属 郡	東串良町，串良町，吾平町，高山町

次に産炭地域とは次のものをいう。

産炭地域振興臨時措置法（昭和36年11月13日法律第219号）は、産炭地域における鉱工業等の急速かつ計画的な発展と石炭需要の安定的拡大を図ることを目的として制定された。（同法第1条）産炭地域とは、石炭鉱業

の不況による疲弊の著しい石炭産出地域及びこれに隣接する石炭産出地域の鉱工業の振興と密接な関連を有する地域である。(同法第2条) そして産炭地域振興臨時措置法施行令(昭和37年2月26日政令第35号)により、次の市町村又は郡の区域が定められた。(同施行令別表第一)

産炭地域

北海道	釧路市 夕張市 岩見沢市 留萌市 稚内市 美唄市 芦別市 赤平市 江別市 三笠市 滝川市 砂川市 歌志内市 岩内郡 古宇郡泊村 増毛郡 留萌郡 苫前郡苫前町 同郡羽幌町 天 塩郡幌延町 同郡豊富町 宗谷郡 釧路郡 厚岸郡厚岸町 阿 寒郡阿寒町 白糠郡 十勝郡 勇払郡早来町 同郡追分町 同 郡穂別町 空知郡栗沢町 同郡奈井江町 同郡上砂川町 夕張 郡由仁町 同郡栗山町 樺戸郡月形町 同郡浦臼町 雨竜郡沼 田町
福島県	平市 常磐市 磐城市 内郷市 勿来市 東白川郡塙町 同郡 鮫川村 同郡古殿町 田村郡滝根町 同郡都路村 同郡常葉町 石城郡 双葉郡(双葉町、浪江町及び葛尾村を除く)
茨城県	日立市 高萩市 北茨城市 久慈郡里美村 同郡大子町 多賀 郡
山口県	下関市 宇部市 山口市 小野田市 長門市 美禰市 吉敷郡 小郡町 同郡阿知須町 厚狭郡 豊浦郡菊川町 同郡豊田町 美禰郡
福岡県	福岡市 久留米市 門司市 小倉市 若松市 大牟田市 八幡 市 戸畑市 直方市 飯塚市 田川市 柳川市 山田市 八女 市 筑後市 大川市 行橋市 中間市 粕屋郡 宗像郡(大島 村を除く) 遠賀郡 鞍手郡 嘉穂郡 朝倉郡宝珠山村 筑紫 郡春日町 同郡大野町 三潞郡 八女郡広川町 同郡立花町 山門郡 三池郡 田川郡 京都郡苅田町
佐賀県	佐賀市 唐津市 鳥栖市 多久市 伊万里市 武雄市 佐賀郡 (大和町及び富士村を除く) 神埼郡(背振村及び三瀬村を除 く) 三養基郡 小城市 東松浦郡(七山村及び呼子町を除 く) 西松浦郡 杵島郡 藤津郡(太良町を除く)
長崎県	佐世保市 大村市 松浦市 西彼杵郡香焼町 同郡伊王島村 同郡高島町 同郡西海村 同郡大島町 同郡崎戸町 同郡大瀬 戸町 同郡外海町 東彼杵郡 北松浦郡(大島村、生月町、小 値賀町、宇久町及び鷹島村を除く)
熊本県	荒尾市 玉名市 本渡市 牛深市 玉名郡(三加和村を除く) 天草郡新和町 同郡五和町 同郡苓北町 同郡天草町 同郡河 浦町

注 福岡県の門司、小倉、若松、八幡および戸畑の各市は合併して北九州市となった。

更に産炭地域で特別償却の適用地区としては、昭和36年4月1日におけ

昭和35年4月1日から昭和36年3月31日間生

- これらの要件に該当する市町村名は昭和38年6月21日付取扱通達によつて次の様に明かにされた。

[illegible]

道 県 別	市又は郡名	町 村 名
福 岡 県	鞍 手 郡 " " 賀 郡 遠 " " 屋 郡 粕 " " " " " "	鞍 手 町 宮 田 町 小 竹 町 芦 屋 町 水 巻 町 遠 賀 村 粕 屋 町 志 賀 町 志 免 町 篠 栗 町 字 美 山 町 久 恵 町 須 恵 町
計		39
佐 賀 県	多 久 市 伊 万 里 市 東 松 浦 郡 杵 島 郡	厳 木 町 相 知 村 北 波 多 町 北 方 町 大 北 町 江 北 町
計		8

道 県 別	市又は郡名	町 村 名
長 崎 県	松 浦 市 西 彼 杵 郡 北 松 浦 郡	大 瀬 戸 町 香 焼 町 外 海 町 江 迎 島 町 福 佐 々 井 町 鹿 小 佐 吉 町
計		10
熊 本 県	荒 尾 市 牛 深 市 天 草 郡	苓 北 町 河 浦 町
計		4
総 計		89

次に低開発地域等における工業用機械等の特別償却の具体的な内容は次の通りである。前述の青色申告書を提出する法人及び個人が、低開発地域工業開発地区や産炭地域のうち前述の地区において一定期間内に製造事業用設備を新設又は増設をする場合、当該期間内に工業用機械等を取得製作建築して、当該地区内においてその用に供した時は、その用に供した日を含む事業年度において、特別償却が認められる。（租税特別措置法（以下措法とする）第13条、第45条）

この場合一定期間とは、低開発地域工業開発地区として指定された日、産炭地域として定められた日から、それぞれ5年間とする。

ただし、これらの地区がその期間内に開発地区、産炭地区に該当しないこととなる場合はその日までの期間とする。（租税特別措置法施行令（以下措令とする）第6条の3の2、同第27条7の2）

製造事業用設備とは一つの工業生産設備（ガス製造、発電設備を含む）で、これを構成する固定資産の取得価額の合計額が千万円をこえる事が必要である。この場合の固定資産には無形固定資産（所得税法施行規則第10条第2項第8号及び法人税法施行規則第21条第1項第8号）を含まない。

注 無形固定資産

鉱業権、漁業権、ダム使用権、水利権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、営業権、専用側線利用権、鉄道軌道連絡通行施設利用権、電気ガス供給施設利用権

更にこの工業生産設備が供された事によって増加する雇用者数が20人をこえる事を要件とする。この場合、日雇はその人数に入れない。（措令第6条の3第3項、第27条の7第4項）これは低開発地域工業開発促進法が設備の新、増設により、開発地区内における雇用の増大に寄与すると認められたときは、特別償却を行うことができる（同法第7条）としている以上雇用吸収力が問題とされるのは当然である。

更に特別償却の対象となる工業用機械等としては

1. 機械及び装置（起重機等の搬送設備を含む）
2. 工場用建物

をいい、合理化機械等、試験研究用機械設備等新技術企業化用機械設備等の特別償却の適用を受けたものを除く。（措法第13条第1項、第45条第1項）

工業用機械等がその用に供された日の属する年度において、減価償却費として必要経費乃至は損金に算入し得る金額は原則として次の通りである。

普通償却額＋特別償却額

特別償却額は機械及び装置については取得価額の $\frac{1}{3}$ 、建物については取得価額の $\frac{1}{5}$ を原則とする。（措法第13条第1項、同第45条第1項）

ただし、次の金額が取得価額に満たない時は次の金額の $\frac{1}{3}$ 或は $\frac{1}{5}$ とする。

$$\left(300\text{万円} \times \text{工業用機械等を使用し} \right) \times \frac{\text{個々の工業用機械等の取得価額}}{\text{工業生産設備の取得価額の合計額}}$$

(措令第6条の3第4項, 措令第27条の7第4項)

これは、企業の進出によって、雇用の吸収による地域への貢献を予定する以上、労働節約的な装置産業が立地して予期せる雇用の増大がなかった場合、特別償却の枠を減らそうとするものであらうと考えられる。低開発地域の開発の為には当然であり、雇用吸収力のある機械産業等の業態の立地が税制の面においても予定されているとも考えられる。

(Ⅱ) 環境整備と耐用年数の短縮

経済成長が地域的較差を生み、過大都市と集中がもはや集積の利益以上に密集の弊害をもたらすまでにいたっている。過大都市の環境悪化は地域住民に多大の悪影響を及ぼし、公害の問題はその解決に急を要する。この為、企画庁の全国総合開発計画においては都市整備の推進策を強調し過大都市、工業都市等における公害については、ばい煙、污水、地盤沈下の防止のため所要の規制ならびにこれに必要な金融、税制上の措置を検討する(経済企画庁、全国総合開発計画、昭和37年10月5日、P.25)としている。これに対して現在種々立法措置がとられている。

例えばばい煙の規制に関しては、「ばい煙の排出の規制に関する法律」が制定されている。すなわち大気中に排出されるばい煙が大気を著しく汚染し、又は著しく汚染するおそれがある場合、汚染の原因となるばい煙発生施設が集合して設置されている地域及び隣接地域でばい煙発生施設の設置がその汚染に著しい影響を与えるか与えるおそれのある地域は、指定地域とされる。(ばい煙の排出の規制等に関する法律第4条) 指定地域内においてばい煙発生施設において発生するばい煙排出者は、ばい煙排出基準の遵守を要求される。(同法第6条)

そして、指定地域内においてばい煙発生装置を設置しようとするときは、あらかじめ都道府県知事に届け出を要求される。(同法第8条)都道府

県知事はそのばい煙の濃度が、排出基準に適合しないときは、そのばい煙発生施設の使用法、ばい煙処理方法、ばい煙発生施設の構造の改善を命ずることができる（同法第16条）とされている。

更に汚水等に関しては「工場排水等の規制に関する法律」が制定されている。この法律によれば、汚水廃液等を排出する特定施設を設置しているものは、それから排出される汚水等を適切に処理し、公共用水域の水質の保全に心掛けねばならないとされる。（工場排水等の規制に関する法律第3条、第7条）

そして、工場排水等を指定水域に排出するものは特定施設を設置変更しようとするときは、あらかじめ主務大臣に届け出をしなければならない事となっている。（同法第4条）主務大臣は、工場排水等の水質がその指定水域の水質基準に適合しないときは、その排出する者に対し汚水処理の方法の改善、特定施設の使用の一時停止等を命ずることができる。（同法第12条）この場合の指定水域とは、経済企画庁長官が公共用水域のうち、その水域の水質の汚濁が原因となって関係産業に相当の損害が生じ若しくは公衆衛生上看過し難い影響が生じ又は生じるおそれのある水域を指定したものである。（公共用水域の水質の保全に関する法律第5条）

この様に公害防止に関する法的規制もきびしくなると、その処理施設の取得が企業にとって必要となる。そこで昭和38年の税制改正においては、既にその耐用年数の短縮が行われていた汚水処理固定資産に続いて公害の中の重要なばい煙の規制の為、ばい煙処理施設の耐用年数を短縮し、租税負担を軽減せしめ、その取得を容易ならしめる様改正されたのである。

これに関して税制調査会の答申は、次の様に述べている。

「産業の発展と人口の都市集中に伴うばい煙、有害ガス等による大気汚染を防止するため、特定の地域内において排出するばい煙を一定の方式によって定めた排出基準に適合することを強制する内容をもつ「ばい煙等の排出の規制に関する法律」(昭和37年6月法律第146号)が制定されたこと

に伴い、同法の規定に該当するばい煙処理施設については、その耐用年数を短縮し減価償却を早期に行なうことによって、税制面からこの都市環境衛生の改善に資すべきであるとする要望がある。」

(税制調査会、昭和38年度の税制改正に関する臨時答申、P.60.)

汚水処理用固定資産の耐用年数については、既にその短縮が行われていたので、それに見合う形で、次の様に、ばい煙処理施設の耐用年数が短縮されたのである。

これも要するに、その固定資産固有の耐用年数を、政策的な耐用年数に短縮し、償却額を早期に計上することによって、その租税負担を軽からしめ、その設備投資を容易ならしめるのである。勿論、将来における償却額の減少は将来の租税負担をたかめるであろうが、留保した資本の効率、無

汚水処理用固定資産の耐用年数

固定資産の種類	細目	耐用年数	
		現行	※
鉄骨、鉄筋コンクリート造	槽、塔、水路、貯水池	20	50
	その他	30	60
コンクリート造	槽、塔、水路	10	40
	その他	15	40
れんが造	槽、塔、水路、貯水池	15	40
	その他	20	40
金属造	槽、塔、水路、貯水池	10	45
	その他	15	45
機械及び装置	機械及び装置	7	5~20

(備考) ※の欄は、汚水処理用施設についての耐用年数がないと仮定した場合に一般の耐用年数表から適用されるべき年数を示す。

(税制調査会、昭和38年度の税制改正に関する臨時答申、P.60.)

利子の資金調達、将来への減税傾向を考える時、現在における減税効果は大きいであろう。

尚新築貸家住宅に関する割増償却も償却の特例になるのであるが、これ

ばい煙処理施設の新、旧耐用年数の比較

固定資産の種類	旧 耐 用 年 数			新 耐 用 年 数	
構 築 物	鉄骨，鉄筋コンクリート造	ガス導管 その他	60年	槽、水池	20年
	コンクリート造	〃	40	塔、	10
	金 属 造	〃	45	水路、	} 15
	れんが造	ガス導管 (ガスの影響を 受けるもの)	7	及び貯	
	〃	(そ の 他)	25		
	そ の 他		40		
機 械 及 び 装 置	処理設備，通風設備		5 ～ 20	金機一 出 属械体 筒 製及と 気 のび認 管 も装め 含 の置ら む でとれ 放	7

旧耐用年数は税制調査会昭和38年度の税制改正に関する臨時答申，昭和37年12月P.60 より。

新耐用年数は固定資産の耐用年数に関する省令別表六の二ばい煙処理用固定資産の耐用年数表より作成。

に関しては“IV民間住宅新築促進の為の課税の特例”において述べることにする。

III 収用買収等による譲渡益の課税の特例

土地収用法においては，国土の適正かつ合理的な利用に寄与するため，公共の利益となる事業の用に供するために必要な土地を，収用し又は使用することができるとしている。(土地収用法第1条，第2条)

この土地を収用し，又は使用することができる公共の利益となる事業は，同法第3条において次の如く定めている。

1. 道路法による一般自動車道若しくは一般自動車運送事業の用に供する専用自動車道又は駐車場法による路外駐車場
2. 河川法が適用される等公共の利害に関係ある河川又はこれらの河川に治水若しくは利水の目的をもって設置する堤防，護岸，ダム，水路，貯

水池等

3. 砂防法等による砂防設備
4. 国又は都道府県が設置する地すべり等防止法により地すべり防止施設又はぼた山崩壊防止施設
5. 運河法による運河の用に供する施設
6. 国，地方公共団体，愛知用水公団，土地改良区又は鉾害復旧事業団が設置する農業用道路，用水路，排水路，海岸堤防，かんがい用若しくは農作物の災害防止用のため池又は防風林等
7. 国，都道府県又は土地改良区が土地改良法によって行う客土事業又は土地改良事業の施行に伴い設置する用排水機若しくは地下水源の利用設備
8. 地方公共団体又は鉾害復旧事業団が臨時石炭鉾害復旧法によって行う客土事業又は復旧工事の施行に伴い設置する用排水機若しくは地下水源の利用設備
9. 日本国有鉄道の事業用施設又は日本専売公社の業務用施設
10. 地方鉄道法による地方鉄道，同法による索道で一般の需要に応じ旅客若しくは物品を運送するもの又は軌道法による軌道，無軌条電車用施設
11. 道路運送法による一般乗合旅客自動車運送事業又は一般路線貨物自動車運送事業用施設
12. 自動車ターミナル法による自動車ターミナル事業用施設
13. 港湾法による港湾施設又は漁港法による漁港施設
14. 海岸法による海岸保全施設
15. 航路標識法による航路標識又は水路業務法による水路測量標
16. 航空法による飛行場又は航空保安施設で公共の用に供するもの
17. 気象，海象，地象又はこう水その他これに類する現象の観測又は通報用施設
18. 国が電波監視のために設置する無線方位又は電波の質の測定装置

19. 国又は地方公共団体が設置する電気通信設備
20. 日本電信電話公社又は国際電信電話株式会社の公衆通信用施設
21. 放送法による放送事業用放送設備
22. 旧公益事業令による電気事業の用に供する電気工作物
23. 電源開発株式会社が設置し、又は改良する発電施設又は送電変電施設
24. 旧電気事業法に規定する電気を供給又は使用する事業を営む者が設置し、又は改良する発電施設又は送電施設
25. ガス事業法によるガス工作物
26. 水道法による水道事業若しくは水道用水供給事業、工業用水道事業法による工業用水道事業又は下水道法による公共下水道若しくは都市下水路用施設
27. 市町村が消防法によって設置する消防用施設
28. 都道府県又は水防法による水防管理団体の水防用施設
29. 学校教育法第一条に規定する学校又はこれに準ずるその他の教育若しくは学術研究施設
30. 公民館若しくは博物館又は図書館
31. 社会福祉施設、職業訓練所
32. 公的医療機関又は検えき所
33. 墓地
34. と畜場、へい獣処理場
35. 公衆便所等清掃施設
36. 中央卸売市場
37. 自然公園法による公園事業
38. 国、地方公共団体又は日本住宅公団が建築基準法による住居地域内において、自ら居住するため住宅を必要とする者に対し賃貸し、又は譲渡する目的で行う50戸以上の一団地の住宅経営
39. 国、地方公共団体が設置する施設

40. 国，地方公共団体が公共の用に供する施設
41. 日本原子力研究所が研究の用に供する施設
42. 原子燃料公社の事業用施設
43. 以上のそれぞれの事業のために欠くことができない通路，橋，鉄道，軌道，索道，電線路，水路，池井，土石の捨場，材料の置場，職務上常駐を必要とする職員の詰所又は宿舎その他の施設

この様に収用の対象となる土地の買収を容易ならしむるために種々方策が考えられるが，その重要な項目の一つとして，租税特別措置法において収用等により生じた譲渡益の課税軽減の特例が定められている。一般に譲渡益に対する課税の方法は個人と法人とでは異なる。

個人の得た譲渡益は，所得税法の規定が適用されて譲渡所得として課税され，法人に対しては法人税法上の所得として課税される。そこで課税の特例を検討する前に，先ず個人と法人の譲渡益課税の一般的な方法についてのべることにする。

先ず個人の資産の譲渡に因る所得は譲渡所得と呼ばれ，その年中の総収入金額から当該資産の取得価額，設備費改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額とすることとなっている。そして一時所得との合計額から15万円を控除した金額の $\frac{1}{2}$ を課税対象として，他の所得と合算するのである。

譲渡所得の算式を示せば次の通りである。

$$\begin{aligned} & (\text{総収入金額} - \text{譲渡資産の取得価額等} - \text{譲渡に関する経費}) = \text{譲渡所得} \\ & (\text{譲渡所得} - 15\text{万円}) \times \frac{1}{2} = \text{課税所得金額} \quad (\text{所得税法第9条第1項}) \end{aligned}$$

この場合，昭和27年12月31日以前から引き続き所有していた資産（有価証券を除く）の取得価額については，その資産の昭和28年1月1日現在の相続税評価額による。ただし，資産の取得価額と同日前に支出した設備費及び改良費の合計額が相続税評価額より高い場合証明を要件として，実際の取得価格等による。或は資産再評価法による任意再評価を行い，それが

相続税評価額を上廻っている場合も再評価額を取得価額とする。(所得税法第10条の5, 所得税法施行規則第12条の19)

要するに譲渡所得は臨時的に生ずる以上, 経常的な所得より担税力が低いとして, 15万円控除後の $\frac{1}{2}$ 課税を行っているのである。しかも戦後のインフレによる急激な貨幣価値の下落, それにともなう名目利益の計上を防ぐ為, そして相当以前の取得に関する資料も不明瞭であるという所から, 所得計算の場合の収入金額から差引く取得価額等を, 昭和27年12月31日以前のものについては, 昭和28年1月1日現在の相続税評価額としているのである。

これに対し, 法人の譲渡益に関する課税方法は, 他の事由により発生した益金と何等異ることなく, 譲渡収入－譲渡資産の取得価額－譲渡経費＝課税金額として, その全額に対して税率が適用される。従って一般的に言って, 法人の方がその租税負担は重いという事ができる。

そこで, これから考察せんとする収用等に伴う譲渡益の課税の特例も, 個人法人共その軽減の考え方においては同じであるが, 基本的な譲渡益の課税金額の計算方式自体が異なる。そのため, それぞれ個人と法人の場合に区分して説明することとする。

(I) 収用等の場合の個人譲渡所得の課税の特例

これは個人の所有する土地などが, 収用等によって買収され, それによって生ずる譲渡所得が生じた場合, それに対する課税を減免する事によって, その収用等を容易ならしめんとするものである。これらの特例は, 大きくわけて次の4つになる。

- (1) 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例
- (2) 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例
- (3) 収用換地等の場合のその他の課税の特例
- (4) 特定公共事業の用地の買収等の場合の課税の特例

(1) 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例

個人の有する資産（たな卸資産を除く）で収用等に伴って取得した補償金、対価又は清算金を以って、収用等のあった年度或はその翌年にまたがる時は収用のあった日以後一年以内において収用されたものと同種の資産（代替資産）を取得した時は選択により資産の譲渡がなかったものとみなして譲渡所得等の課税を軽減する事ができる。すなわち、取得した補償金等の対価が代替資産の取得価額以下である場合は譲渡がなかったものとし、補償金等の対価が代替資産の取得価額以上である場合は、そのこえる金額についてのみ譲渡があったものとして課税する。（措法第31条）

この場合、収用等に該当する場合とは次の通りである。

1. 土地収用法，河川法，都市計画法，公共施設の整備に関連する市街地の改造に関する法律（市街地改造法）首都圏市街地開発区域整備法，水防法，土地改良法，森林法，道路法，住宅地区改良法等の規定に基づいて収用され補償金を取得する場合。
2. 資産の買収の申出を拒むときは土地収用法等の規定により収用される場合に買取られ対価を取得する場合
3. 土地又は土地の上に存する権利に対し土地区画整理事業が施行された場合，換地処分により清算金を取得するとき
4. 土地等が農地法により買収され対価を取得する場合
5. 保安林整備臨時措置法により買取られ対価又は補償金を取得する場合
6. 資産が土地収用法等の規定により収用された場合，当該資産の所有権以外の権利が消滅し，補償金又は対価を取得するとき
7. 国，地方公共団体，土地を収用使用し得る事業施行者が，公有水面の埋立を行い，或はその施行に伴って漁業権，入漁権等の権利の消滅により補償金又は対価を取得する場合。（措法第31条第1項1号～7号）

この場合土地等が，土地収用法等の規定に基づいて使用され，或は使用

の申出を拒むときは土地収用法等に基づいて使用される場合契約により使用され、補償金等を取得する場合も、この特例の適用がある。

すなわち借地権又は地役権の設定により、他人に土地を使用させ、その対価として土地価額の $\frac{5}{10}$ 以上の金額を取得する場合は、借地権の長期間使用として譲渡所得の課税が行われるのであるが、収用等によって土地の価額の $\frac{5}{10}$ 以上の補償金等を取得した場合も、譲渡所得の発生とみなされ特例の適用がある。

更に土地等に収用等が行われ、その土地の上にある建物等の資産が収用又は取こわし除去された場合に補償金を取得する場合も、同様である。(措法第31条第3項)

この場合、補償金の額は、名義の如何を問わず、実質的に資産収用等の対価をいうのであって、移転料等は含まない。(措法第31条第4項)

この特例の適用を受ける為には、収用等により譲渡した資産と同種の資産（代替資産）を取得する事が要件であるが、代替資産とは次のものをいう。

1. 資産が土地収用法等の規定に基づいて収用され、或は買収の申出を拒むときは収用される場合に資産が買収られた場合にあっては、譲渡資産が
 - ① 土地又は土地の上に存する権利
 - ② 建物（附属設備を含む）、建物に附属する構築物
 - ③ ②以外の構築物
 - ④ その他の資産（譲渡資産と種類用途を同じくすること）。の区分のいずれかに属するに應じ、それぞれの区分に属する資産。
2. 土地、土地の上に存する権利が、土地区画整理法等により、或は土地等が農地法により、又は森林等が保安林整備臨時措置法により、買収等をされた場合は、それぞれの資産
3. 収用等により、資産に関する所有権以外の権利が消滅し、公有水面埋立法の施行に伴う漁業権等の権利が消滅した場合は、その同種の権利。

(措令第20条第3項)

4. 更に譲渡資産が、土地、建物及び附属構築物、その他の構築物等の区分の異なる二以上の資産で一組の資産となっている場合は、その効用と同じ効用を有する他の資産をもって代替資産とすることができる（措令第20条第4項）
5. 譲渡資産が、譲渡者の事業用資産である場合は、その取得資産が上に述べた代替資産以外のものでも、事業の用に供する為に資産（固定資産、牛馬等、土地、土地の上に存する権利に限る）を取得するときは代替資産とすることができる（措令第20条第5項）

収用等に伴い代替資産の取得が行われた場合の譲渡所得の計算は次の通りである。

① 補償金等が代替資産の取得価額と等しい場合

資産の譲渡がなかったものとして課税されない。そして代替資産の取得価額は、譲渡資産の取得価額が引継がれ、代替資産の取得価額と譲渡資産の取得価額との差額は圧縮され、譲渡所得なきものとされるのである。

例えば 譲渡資産の取得価額 100 万円
 補償金等 1,000 万円
 代替資産の取得価額 1,0000 万円 の場合

一般の算式による譲渡益は、

$$\begin{array}{rcl} \text{補償金等} & \text{譲渡資産の取得価額} & \text{譲渡益} \\ 1,000 \text{ 万円} & - 100 \text{ 万円} & = 900 \text{ 万円} \end{array}$$

とされる。しかるに、この特例が適用される場合は、代替資産の取得価額は、次の如く譲渡資産の取得価額が引継がれ、譲渡がなかったこととされるのである。

$$\begin{array}{rcl} \text{譲渡資産の取得価額} & \text{代替資産の取得価額} & \text{代替資産の圧縮} \\ 100 \text{ 万円} & \times \frac{1,000 \text{ 万円}}{1,000 \text{ 万円}} & = \frac{\text{後の取得価額}}{100 \text{ 万円}} \end{array}$$

すなわち譲渡がなかったこととされるに伴い、1,000万円の代替資産の取得価額が100万円と900万円圧縮され、その圧縮により譲渡益900万円がなくなることとなるのである。そして代替資産の将来の譲渡時迄、その譲渡益の課税が延期されることとなる。

② 補償金等が代替資産の取得価額以下の場合

この場合も資産の譲渡がなかったものとし課税されない。そして、代替資産の取得価額は次の通り圧縮される。

譲渡資産の取得価額＋代替資産の取得価額(圧縮前)－補償金等

例えば 譲渡資産の取得価額 100万円
 補償金等 1,000万円
 代替資産の取得価額 1,500万円 の場合

譲渡益は1,000万円－100万円＝900万円となるが譲渡がなかった事とされるため、代替資産の取得価額1,500万円は、100万円＋(1,500万円－1,000万円)＝600万円と譲渡益の部分900万円だけ圧縮記帖され、将来の譲渡時迄、その課税が延期されることとなるのである。

③ 補償金等が代替資産の取得価額をこえる場合

この場合はそのこえる金額に相当する部分に譲渡があったものとして、譲渡所得の計算をする。算式を示せば次の通りである。

$$\begin{aligned} \text{譲渡所得} = & \{ (\text{補償金等} - \text{譲渡経費} - \text{代替資産の取得価額}) - \\ & (\text{譲渡資産の取得価額} \times \frac{\text{補償金等} - \text{譲渡経費} - \text{代替資産の取得価額}}{\text{補償金等} - \text{譲渡経費}}) \} \\ & \times \frac{1}{2} \end{aligned}$$

(注) この場合譲渡のあったとみなされる部分については後述の如く、その譲渡所得の $\frac{1}{2}$ 課税の特例が適用されるのである。

$$\text{課税所得金額} = (\text{譲渡所得} - 15\text{万円}) \times \frac{1}{2}$$

例えば 補償金等 1,000万円

譲渡資産の取得価額	100 万 円
代替資産の取得価額	500 万 円
譲 渡 経 費	0 の場合

譲渡所得は次の通りになる。(以下の各特例の説明及び算式においては問題を簡単にするため適宜譲渡経費なきものとする)

$$\begin{aligned} & \{(1,000\text{万円}-500\text{万円})-(100\text{万円}\times\frac{1,000\text{万円}-500\text{万円}}{1,000\text{万円}})\}\times\frac{1}{2} \\ & \quad \text{譲 渡 益} \qquad \text{譲 渡 所 得} \\ & = 450\text{万円}\times\frac{1}{2}=225\text{万円} \end{aligned}$$

$$\text{課税金額}=(225\text{万円}-15\text{万円})\times\frac{1}{2}=105\text{万円}$$

この場合の代替資産の取得価額は次の通り圧縮される。

$$\text{譲渡資産の取得価額}\times\frac{\text{代替資産の取得価額(圧縮前)}}{\text{補償金等}}$$

上例の計算によれば次の通りになる。

$$100\text{万円}\times\frac{500\text{万円}}{1,000\text{万円}}=50\text{万円}$$

これは、代替資産の取得価額 500 万円を 50 万円に圧縮する事により、将来の譲渡時迄 450 万円の譲渡益に対する課税の繰延をはかろうとするのである。(措法第31条第1項, 措令第20条第6項, 措令第23条第1項)

収用等に伴う代替資産取得の場合の課税の特例は、譲渡所得の課税が免除されるというよりは、代替資産の取得価額のうち、譲渡がなかったとみなされる利益部分を圧縮する事により課税の延期を行う事による軽減措置であるといい得る。従って、減価償却資産においては、その過少償却を通じて課税の回復が行われるが、土地等はその譲渡の行われないうち、その課税が行われず、実質的な軽減の効果は、すこぶる大きいといえることができる。

(2) 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例

個人の有する資産で換地処分等によって資産を取得した場合はその譲渡資産についてはその譲渡がなかったとみなされる。この特例を受けられる場合は、次の通りである。

1. 土地収用法等の規定による収用があった場合、収用された資産と同種の資産を取得するとき。買取の申し出を拒むときは土地収用法等に基いて収用される場合の買取の場合もこれに含まれる。
2. 土地区画整理法による土地区画整理事業又は土地改良法による土地改良事業が施行された場合、換地処分又は交換により土地等を取得するとき。
3. 土地、建物が市街地改造法による市街地改造事業又は防災建築街区造成事業の施行により買い取られ、又は収用された場合その対償として建築施設部分の給付を受ける権利を取得するとき。
4. 保安林又は保安施設地区内の森林等が、国有林野と交換された場合において、他の森林等を取得するとき。(措法32条)

この場合は、交換取得資産の価額は、譲渡資産の取得価額にまで圧縮されることとなり、将来の譲渡時まで課税の機会が繰延べられることとなる。

更に換地処分等により、交換資産と共に、補償金等を取得し、その全部又は一部をもって、代替資産を取得したとき又は取得の見込である場合についても、その取得される部分に対応する金額については譲渡がなかったものとされる。

この場合、譲渡所得の計算の算式は次の通りである。

$$\left\{ \left(\text{補償金等} - \text{譲渡経費} - \frac{\text{補償金等で取得した代替資産の価額}}{\text{換地処分等による取得資産の価額} + \text{補償金等}} \right) - \left(\text{譲渡された資産の取得価額} \right) \right\} \times \frac{1}{2}$$

尚課税金額は $(\text{譲渡所得} - 15\text{万円}) \times \frac{1}{2}$ となるのは前例と同様である。

これは要するに収用等に伴い代替資産を取得した場合と本質的には同じであり補償金等で代替資産を取得しなかった部分についてのみ譲渡があったものとみなされて課税が行われ、代替資産の取得のあった部分はその部分の譲渡資産の取得価額の引継があったものとされて圧縮され、譲渡がなかったものとされるのである。尚譲渡所得の金額に対して後述の $\frac{1}{2}$ 課税の特例の適用があるのも収用等に伴い譲渡のあったとみなされる部分に対する取扱いの場合と同様である。

(3) 収用換地等の場合のその他の課税の特例

個人が収用等に伴い補償金を取得したり、換地処分等により資産や補償金を取得した場合で代替資産取得の場合等の圧縮記帖による譲渡のなかったこととされる課税の特例をうけない時は、収用、換地処分等による資産の譲渡所得の課税を一般の方法で計算した金額の $\frac{1}{2}$ に軽減しようとするものである。従って補償金等で代替資産等を取得する場合は、圧縮による譲渡なきものとする特例なり、 $\frac{1}{2}$ 課税の特例のいずれでも選択できる。又補償金によって代替資産を全然取得せず、又はその一部を以って代替資産の取得にあてなかった部分は、 $\frac{1}{2}$ 課税の特例が適用されることとなる。(措法33条)

この場合の課税される譲渡所得の計算の方法は次の通りである。

$$\begin{aligned} & (\text{補償金等一支出した譲渡経費} - \text{譲渡資産の取得価額}) \times \frac{1}{2} \\ & = \text{譲渡所得} \end{aligned}$$

$$(\text{譲渡所得} - 15\text{万円}) \times \frac{1}{2} = \text{課税所得金額}$$

収用、換地処分等に伴う代替資産交換資産の取得の場合の課税の特例は、代替資産等の取得価額をそれに対応する譲渡益分だけ圧縮することによって譲渡資産の取得価額を引継いだこととし、将来の譲渡等があるまで、その課税を延期するにある。しかし、譲渡時における課税が一応行われないので、その代替資産の再取得が容易に行える。それに対し $\frac{1}{2}$ 課税は通常の譲渡所得の金額の $\frac{1}{2}$ の課税免除を行うものであり、単なる課税の繰

延べではないが、譲渡時においては一応課税が行われることとなり補償金等による完全なる代替資産の再取得は困難となる。

(4) 特定公共事業の用地の買収等の場合の課税の特例

収用等による土地の買収に関しては、譲渡益の軽減措置がとられているのではあるが、特に急を要する公共事業においては、その起業者の立場から、非課税による特別措置の強化により、その土地買収を迅速に行いたいとの強い要請がある。それにこたえて昭和38年度の税制改正にとりいれられたのがこの特別措置である。この点に関し、税制調査会の答申は次の如く述べている。

「公共事業の促進等のための特別措置

(問題の所在)

現在、土地収用等に伴う譲渡所得に対して適用される特別措置について、主として収用等を行なう起業者の立場から、公共事業の促進を図るため、その事業に必要な土地等を提供した者に対しては、土地収用等に伴う譲渡所得を非課税とすべしとの要望がなされており、特に、高速自動車国道等の事業について適用される「公共用地の取得に関する特別措置法」の制定に伴い、その事業の円滑な遂行を図るため、同法に基づく特定公共事業のための土地の収用等に伴う譲渡所得を非課税とすべしという強い要望がある。」

(税制調査会、昭和38年度の税制改正に関する臨時答申、昭和37年12月、P. 35.)

以上の答申に基づき、昭和38年度の税制改正において、昭和38年から3年間に限り、収用等の場合の課税の特例に加えて、特定公共事業の用地買収に係る譲渡所得から一定の方法により700万円の特別控除を認めることとされたのである。

すなわち、収用換地等の場合、個人の資産を、昭和38年1月1日から昭和40年12月31日までの間に、特定公共事業の用に供するため、事業の施行者の買取り等の申出の日から1年以内に土地等を譲渡した場合、その譲渡

所得から700万円の特別控除を認めようとするものである。(措法33条2第1項～3項)

この場合、特定公共事業とは、土地収用法第3条に列挙されている土地を収用することができる事業又は都市計画法に規定する都市計画事業のうち、公共用地の取得に関する特別措置法第2条に定める次のものをいう。

1. 高速自動車国道，一級国道，幅員9メートル以上の二級国道
2. 日本国有鉄道が設置する幹線鉄道のうち複線以上の区間又は電化区間
3. 第一種空港（国際空港）
4. 東京都の特別区又は人口50万以上の都市の交通混雑を緩和するために緊急に整備することを要する自動車専用道路，幅員20メートル以上の道路，面積6000平方メートル以上の駅前広場又は国有鉄道，地方鉄道若しくは軌道で複線以上のもの
(現在人口50人以上の市は，大阪市，名古屋市，横浜市，京都市，神戸市，福岡市，北九州市，川崎市，札幌市)
5. 公衆電気通信役務に対する急激な需要増加に対応するために整備することを要する電話施設のうち，東京都の特別区又は人口50万以上の都市に設置する電話に関する現業事務を取り扱う日本電信電話公社の事業所又は同軸ケーブル若しくは極超短波による伝送方式の市外通話幹線路の中継施設
6. 河川若しくはその河川に設置する堤防，500万立方メートル以上の洪水調節容量を有する大規模なダム及び貯水池又は広域的な用水対策を緊急に論ずる必要のある地域に給水するため設置する1日10万立方メートル以上の原水供給能力を有する大規模な利水施設
7. 電気事業の用に供する5万キロワット以上の水力及び火力発電施設又は10万ボルト以上の送電変電施設等
8. 以上の事業のために欠くことができない通路，橋，鉄道，軌道，索道，電線路，水路，池井，土石の捨場，材料の置場，職務上常駐を必要

とする職員の詰所又は宿舎その他の施設（公共用地の取得に関する特別措置法第2条及び同施行令第1条）

尚この場合収用等に伴い代替資産を取得した場合や換地処分等に伴い資産を取得した場合の圧縮記帖による課税の特例が先ず適用され、その後において700万円の控除が行われる。そして700万円をこえる譲渡益部分については勿論 $\frac{1}{2}$ 課税の特例の適用が行われる。

更にこの特例の適用を受ける為には、資産の譲渡、取りこわし若しくは除去又は、その譲渡の所得の基因となる不動産の貸付けが、特定公共事業の施行者からの買取り、消滅、交換、取りこわし、除去又は使用の申出のあった日から1年以内にされることが必要である。これは、施行者の買取申出にすみやかに協力した者に限ってその適用を認め、ごねどくや故意の遅延を防ぐ為である。更に、同一の申出に基く資産の譲渡が年をまたがって2以上あった場合は、その最初の年に譲渡したものに限って適用がある。

具体的な計算例をあげれば次の通りである。

① 補償金等で代替資産等を取得しない場合。

(A) 補償金等 800万円

譲渡資産の取得価額 100万円

$$(\text{補償金等} - \text{譲渡資産の取得価額} - \text{特別控除額}) \times \frac{1}{2} = \text{譲渡所得}$$

$$(\text{譲渡所得} - 15\text{万円}) \times \frac{1}{2} = \text{課税所得金額}$$

$$800\text{万円} - 100\text{万円} - 700\text{万円} = 0$$

この場合は課税が行われない。

(B) 補償金等 1,000万円

譲渡資産の取得価額 200万円

$$(1,000\text{万円} - 200\text{万円} - 700\text{万円}) \times \frac{1}{2} = 50\text{万円}$$

譲渡所得

$$\text{課税所得金額} \\ (50\text{万円}-15\text{万円}) \times \frac{1}{2} = 17\text{万}5\text{千円}$$

② 補償金等の全部で代替資産を取得した場合

補償金等	1,000万円
譲渡資産の取得価額	100万円
代替資産の取得価額	1,000万円

この場合は譲渡所得なきものとされるが、700万円の特別控除がない訳であるので代替資産の取得価額は次の様に圧縮記帖された後に700万円が加算される。これは将来の譲渡にあたって、700万円の特別控除の効果が繰延べられることとなる。

代替資産の圧縮後の取得価額

$$= \frac{\text{譲渡資産の取得価額}}{100\text{万円}} \times \frac{\text{代替資産の取得価額}}{1,000\text{万円}} + 700\text{万円} = 800\text{万円}$$

③ 補償金等の一部で代替資産を取得した場合

この場合は圧縮記帖の特例を適用の後、700万円を控除し又は控除しきれなかった金額は、その代替資産の取得価額に加算することによって将来にその控除を適用せしめることとなっている。

(A) 700万円の特別控除が全額うけられる場合

補償金等	1,000万円
譲渡資産の取得価額	100万円
代替資産の取得価額	100万円

$$\begin{aligned} \text{譲渡所得} = & \left\{ (\text{補償金等} - \text{代替資産の取得価額}) \right. \\ & - \left(\text{譲渡資産の取得価額} \times \frac{\text{補償金等} - \text{代替資産の取得価額}}{\text{補償金等}} \right) \\ & \left. - 700\text{万円} \right\} \times \frac{1}{2} \end{aligned}$$

$$\text{課税所得金額} = (\text{譲渡所得} - 15\text{万円}) \times \frac{1}{2}$$

$$\left\{ (1,000\text{万円} - 100\text{万円}) - \left(100\text{万円} \times \frac{1,000\text{万円} - 100\text{万円}}{1,000\text{万円}} \right) - 700\text{万円} \right\} \times \frac{1}{2} = (810\text{万円} - 700\text{万円}) \times \frac{1}{2} = 55\text{万円}$$

$$(55\text{万円} - 15\text{万円}) \times \frac{1}{2} = 20\text{万円}$$

代替資産に附すべき取得価額

$$= \text{譲渡資産の取得価額} \times \frac{\text{代替資産の取得価額}}{\text{補償金等}}$$

$$100\text{万円} \times \frac{100\text{万円}}{1,000\text{万円}} = 10\text{万円}$$

この場合は代替資産 100 万円が 10 万円と 90 万円圧縮される結果、譲渡益 900 万円 (1,000 万円 - 100 万円) が 810 万円となる訳であり、それに対しての 700 万円の控除と $\frac{1}{2}$ 課税の特例が適用されることとなる。

(B) 700 万円の特別控除が控除しきれないとき

補償金等	1,000 万円
譲渡資産の取得価額	100 万円
代替資産の取得価額	500 万円

$$\begin{aligned} & \text{補償金等} \quad \text{代替資産の取得価額} \quad \text{譲渡資産の取得価額} \\ & (1,000\text{万円} - 500\text{万円}) - 100\text{万円} \\ & \times \frac{\text{補償金等} \quad \text{代替資産の取得価額}}{\text{補償金等}} = \frac{1,000\text{万円} - 500\text{万円}}{1,000\text{万円}} \times \text{譲渡益(控除し得る特別控除額)} = 450\text{万円} \end{aligned}$$

この場合の譲渡益 450 万円は全額控除されるので譲渡所得は 0 となるが 700 万円の特別控除のうち 250 万円 (700 万円 - 450 万円) の控除不足額が生ずる。そしてこの控除不足は圧縮記帖の為生じたものであるので代替資産の圧縮記帖額に加算をして、将来へ繰延べられる。

譲渡資産の取得価額	代替資産の取得価額	特別控除不足額
100 万円	$\times \frac{500\text{万円}}{1,000\text{万円}}$	$+ (700\text{万円} - 450\text{万円})$

$$\text{圧縮後の代替資産の取得価額} = 300\text{万円} \quad (\text{措法34条の2, 措令23条})$$

収用等による一般の特例により課税が軽減されるのは、譲渡がなかったとみなされ、代替資産の圧縮記帖が行われることによって将来の売却時迄課税が繰延べられる訳である。しかし、 $\frac{1}{2}$ 課税は、その収用時に課税されるとはいえ、絶体額において半減する。しかし、補償金等でもって譲渡資産の復元はむつかしく。特定公共事業用地の買収等の場合は、圧縮記帖による繰延べとか $\frac{1}{2}$ 軽減ではなく、700万円迄の譲渡所得の非課税を行うものであり、その及ぼす効果は甚だ大きいという事ができる。

(II) 特定の資産の買換えの場合等の個人譲渡所得の課税の特例

これは市街地開発、工場移転による産業立地の改善をはかる為、その買換資産の圧縮記帖を行うことによって、その譲渡所得の課税を軽減せんとするものである。これには次のものがある。

- (1) 市街地開発等に係る資産の買換えの場合の譲渡所得の金額の計算の特例
- (2) 事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の金額の計算の特例
- (3) 防災建築街区造成の場合の譲渡所得の金額の計算の特例

その内容は収用等の場合の特例と大体同様であるが、収用等の場合の $\frac{1}{2}$ 課税の特例の適用はないのであるから留意する必要がある。

(1) 市街地開発等に係る資産の買換えの場合の譲渡所得の金額の計算

個人の有する資産（たな卸資産を除く）が次の様な場合に買い取られ、その収入金額でもって買取りのあった年中若しくは翌年で買取り日より1年以内に、土地等の買換資産を取得した時は、買取られた資産の譲渡がなかったものとされる。この場合も圧縮記帖によって課税が延期されるのであるが、譲渡資産の収入金額が、買換資産の取得価額以下の場合は譲渡がなかったものとされるに対し、収入金額が買換資産の取得価額をこえる場合は買換が行われなかった部分だけ譲渡があったものとみなされる。（措法38条の3第1項）

この特例の適用が受けられるのは、次の様な場合である。

1. 土地等が建築基準法により用途地域* と指定された地域内において、地方公共団体（地方公共団体が財産を提供して設立した団体で都市計画その他市街地の整備計画に従って宅地造成を行うことを主たる目的とするものを含む）又は日本住宅公団が行なう団地（10ヘクタール以上）の宅地造成のため買取られた場合に他の土地等買換資産を取得する場合
2. 土地等が土地収用法等に基づく収用を行なう者によって、収用の対償に充てるため買い取られる場合、他の土地等を取得する場合

* 建築基準法第48条第1項……用途地域

建設大臣は、都市計画区域内において、都市計画法の定める手続によって、都市計画の施設として住居地域、商業地域、準工業地域又は工業地域（以下用途地域と総称する）を指定することができる。

この場合の買換資産は他の土地や土地の上に存する権利のほか、買取られた資産が、買い取られた者の営む事業の用に供されていた場合、その者が事業の用に供するため取得する土地等以外の事業用固定資産等も含む。

（措令25条の4第4項）具体的計算例をあげると次の通りである。

- ① 譲渡資産の収入金額が買換資産の取得価額と等しいか或は、以下である場合、譲渡資産の譲渡がなかったものとみなされる。

譲渡資産の収入金額と買換資産の取得価額が等しいときは買換資産の取得価額は譲渡資産の取得価額迄圧縮記帖が行われ、譲渡がなきものとされ、将来買換資産の譲渡時においてその課税の回復が行われる。又買換資産の取得価額が譲渡資産の収入金額をこえるときは、そのこえる金額が引継がれる譲渡資産の取得価額に加算されて、その取得価額とされるのである。

譲渡資産の収入金額 1,000 万円

譲渡資産の取得価額 100 万円

買換資産の取得価額 1,500 万円

圧縮後の買換資産の取得価額

$$\begin{array}{lcl} \text{譲渡資産の取得価額} & \text{買換資産の取得価額} & \text{譲渡資産の収入金額} \\ 100 \text{ 万円} & + (1,500 \text{ 万円} - 1,000 \text{ 万円}) & = 600 \text{ 万円} \end{array}$$

- ② 譲渡資産の収入金額が買換資産の取得価額をこえる場合は、その超過部分の譲渡があったものとみなして、次の算式により計算する。

$$\begin{aligned} & \left(\begin{array}{l} \text{譲渡資産の} \\ \text{収入金額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{買換資産の} \\ \text{取得価額} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{譲渡資産の} \\ \text{取得価額} \end{array} \right) \\ & \times \frac{\text{譲渡資産の収入金額} - \text{買換資産の取得価額}}{\text{譲渡資産の収入金額}} = \text{譲渡所得の金額} \end{aligned}$$

$$(\text{譲渡所得の金額} - 15 \text{ 万円}) \times \frac{1}{2} = \text{課税所得金額}$$

$$\begin{array}{ll} \text{譲渡資産の収入金額} & 1,000 \text{ 万円} \end{array}$$

$$\begin{array}{ll} \text{買換資産の取得価額} & 500 \text{ 万円} \end{array}$$

$$\begin{array}{ll} \text{譲渡資産の取得価額} & 100 \text{ 万円} \end{array}$$

$$(1,000 \text{ 万円} - 500 \text{ 万円}) - \left(100 \text{ 万円} \times \frac{1,000 \text{ 万円} - 500 \text{ 万円}}{1,000 \text{ 万円}} \right)$$

$$\begin{aligned} & \text{譲渡所得} \\ & = 450 \text{ 万円} \end{aligned}$$

課税所得金額

$$(450 \text{ 万円} - 15 \text{ 万円}) \times \frac{1}{2} = 217 \text{ 万 } 5 \text{ 千円}$$

買換資産の取得価額は次の様に圧縮される。

$$\text{譲渡資産の取得価額} \times \frac{\text{買換資産の取得価額}}{\text{譲渡資産の収入金額}}$$

$$100 \text{ 万円} \times \frac{500 \text{ 万円}}{1,000 \text{ 万円}} = 50 \text{ 万円}$$

これも要するに本来であれば1,000万円から100万円を控除した900万円が譲渡所得となるのであるが、譲渡資産の50%にあたる500万円の資産の買換が行われた為、買換の行われた部分の450万円の譲渡益部分を圧縮記帖する事によって課税を軽減し、買換が行われず現金でその所得の実現せる450万円分について課税の対象にすることとなるのである。

(2) 事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の金額の計算の特例

我国の経済発展は地域的発展の不均衡を生ぜしめ、既成工業地帯におけ

る過度の工場集中はその経済活動をまひ状態におとしいれんとしている。

経済企画庁の全国総合開発計画において過密地域の工場分散を可能ならしめる為の施策が要望され、次の様にのべられている。

「地域別施策の重点

(1) 過密地域

- (イ) 工場等の新增設を原則として抑制するほか、地区内の既存工場等の地域外への移転等について、所要の優遇措置を講ずる等積極的誘導をはかる。」

(経済企画庁、全国総合開発計画、昭和37年10月5日、P.8.)

この場合に最も問題になるのは、工場移転にあたって旧資産を売却して新資産を取得する事となり、それに伴って旧資産について譲渡益が発生し、その課税が行われる事である。その結果税金分だけ実質資本を減らす事となる為、実際問題としてはその移転が難しかったのである(工場団地形成等若干の特例があった)。その為、昭和38年度の税制改正において、工場移転等による事業用資産の譲渡所得については圧縮記帖による譲渡益の軽減措置がとられる事になり、過密地区より郊外等への工場移転を可能ならしめようとされたのである。すなわち、個人が昭和38年1月1日から昭和40年12月31日までの間に事業用資産(たな卸資産を除く)の譲渡をなし、その譲渡した年の12月31日までに事業用の買換資産を取得し、取得の日から1年以内に事業の用に供したとき或は供する見込のあるときは、その買換にかゝる部分については譲渡がなかったとみなしてその課税を軽減する。すなわち、譲渡による収入金額が買換資産の取得価額とも等しいか或はそれ以下である場合は、譲渡がなかったものとし、譲渡益相当部分は圧縮記帖され、収入金額が買換資産の取得価額をこえる場合は、そのこえる部分について譲渡があったとして、部分的に課税される。(措法38条の6第1項)

尚譲渡資産の譲渡の年の前年中(やむを得ない事情がある場合は2年前)

に土地等を取得し（昭和38年1月1日前に取得したものを除く）、かつ1年以内に事業の用に供した時も同じく適用がある。（措法38条の6第2項）

更に譲渡をした翌年中（やむを得ない事情があることにつき税務署長の承認を受けたときは最高翌年後2年以内）に買換資産の取得をする見込であり、かつ取得の日から1年以内に買換資産を事業の用に供する見込である場合もこの特例が準用される。（措法38条の6第3項）

更に事業用資産を交換した場合も買換の場合と同様に適用がある。（措法38条の9）

この特例がうけられる事業用資産の範囲は、譲渡の直前まで個人の事業の用に供している次の資産をいう。

1. 土地又は土地の上に存する権利
2. 建物及びその附属設備
3. 構築物
4. 機械及び装置（起重機等の搬送設備を含む）

土地の上に存するもの又は建物内に施設されているもので当該土地若しくは、当該土地の上に存する権利又は当該建物の譲渡に伴い当該譲渡の日の属する年において譲渡されるものに限る。

5. 船 舶
6. 鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し、又は採取する権利を含む）

漁業権（入漁権を含む）

その他無形固定資産（措令25条の6第4項）

ダム使用权、水利権、専用側線利用権、鉄道軌道連絡通行施設利用権、電気ガス供給施設利用権（措法38条の6第1項）

この場合の買換資産の取得について、原則として譲渡資産との個別対応関係はなく、総体対応でよいのであって、土地を売却して建物又は機械装置等を取得してもよいこととなっている。（措令25条の7）

すなわち、これは、いわゆる圧縮記帖による譲渡益の圧縮を行うのであるが、他の特例と異なる点は、個々の資産ごとに圧縮記帖の計算をするのではなく、その特例の適用を受けようとする年中の譲渡資産の全体に、買換資産の全体を対応させるのである。

次に具体的な計算例により説明を行う事とする。

- ① 譲渡資産の収入金額が買換資産の取得価額に等しい場合には、譲渡がなかったものとされる。この場合は、買換資産の取得価額は、譲渡資産の取得価額に迄圧縮することにより譲渡益が圧縮される。

譲渡資産の	取得価額	100万円	(土地 60万円 建物 40万円)
譲渡資産の	収入金額	1,000万円	(土地 600万円 建物 400万円)
買替資産の	取得価額	1,000万円	(建物 700万円 機械 300万円)

譲渡所得の計算は総体で行われる。

一般の計算方法による譲渡益

$$\begin{array}{rcl} \text{譲渡資産の収入金額} & \text{譲渡資産の取得価額} \\ 1,000\text{万円} & - & 100\text{万円} \\ & & = 900\text{万円} \end{array}$$

圧縮後の買換資産の取得価額

$$\begin{array}{rcl} \text{譲渡資産の取得価額} & \text{買替資産の取得価額} \\ 100\text{万円} & \times \frac{1,000\text{万円}}{\text{譲渡資産の収入金額}} \\ & \quad 1,000\text{万円} \\ & = 100\text{万円} \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} \text{買換資産の取得価額} & \text{買換資産の圧縮記帖額} \\ \text{圧縮差額} = & 1,000\text{万円} & - & 100\text{万円} \\ & & & = 900\text{万円} \end{array}$$

従って譲渡益 900 万円は圧縮され、将来の譲渡時において収入金額から差引く取得価額が少いことによって圧縮分の譲渡益が課税され或は毎期の減価償却の過少を通じてその課税の回復が行われることとなる。

この場合引継がれる取得価額の計算は次の様に個々に行われる。

先ず引継がれる取得価額の総額は譲渡資産の土地60万円、建物40万円、計100万円であるが、これをそれぞれ買換資産へその $\frac{\text{当該買換資産の取得価額}}{\text{買換資産の取得価額合計}}$

の割合に応じて配分する。すなわち、買換資産の建物の取得価額 700 万円は、譲渡資産の土地取得価額より $60\text{万円} \times \frac{700\text{万円}}{1,000\text{万円}}$ の 42 万円、譲渡資産の建物の取得価額より $40\text{万円} \times \frac{700\text{万円}}{1,000\text{万円}}$ の 28 万円、計 70 万円をそれぞれ引継いで取得価額とする。買換資産の機械は従って譲渡資産の土地の取得価額より $60\text{万円} \times \frac{300\text{万円}}{1,000\text{万円}}$ の 18 万円、譲渡資産の建物の取得価額より $40\text{万円} \times \frac{300\text{万円}}{1,000\text{万円}}$ の 12 万円計 30 万円を引継ぐ事となる。(措法 38 条の 8, 措令 25 条の 7)

尚以下②③の計算例において個々の取得価額の引継の考え方は基本的に同じなのでその説明は省略する。

- ② その年中の譲渡による収入金額が買換資産の取得価額以下の場合譲渡がなかったものとされる。

この場合の買換資産の取得価額は、譲渡資産の旧取得価額に譲渡資産の収入金額が買換資産の取得価額に満たない額を加算する。従って買換資産のうち旧譲渡資産に見合う分だけを圧縮する事となり、将来の譲渡時に課税が行われ、或いは、毎期の減価償却の過少を通じて課税の回復が行われることとなる。

例えば次の様な場合譲渡益は 0 となり引継がれる取得価額の総額は 600 万円となる。

譲渡資産の取得価額	100 万円
譲渡資産の収入金額	1,000 万円
買換資産の取得価額	1,500 万円

圧縮後の買替資産の取得価額の総計

$$\begin{array}{rcll} \text{譲渡資産の取得価額} & \text{買換資産の取得価額} & \text{譲渡資産の収入金額} & \\ 100\text{万円} & + & (1,500\text{万円} - 1,000\text{万円}) & = 600\text{万円} \end{array}$$

買換資産の圧縮差額

$$\begin{array}{rcll} \text{買換資産の取得価額の総計} & \text{買換資産の圧縮記帖額} & & \\ 1,500\text{万円} & - & 600\text{万円} & = 900\text{万円} \end{array}$$

通常譲渡益

$$\begin{array}{rcl} \text{譲渡資産の収入金額} & \text{譲渡資産の取得価額} & \\ 1,000\text{万円} & - & 100\text{万円} \\ & & = 900\text{万円} \end{array}$$

圧縮後の譲渡益

$$\begin{array}{rcl} \text{通常譲渡益} & \text{圧縮差額} & \\ 900\text{万円} & - & 900\text{万円} \\ & & = 0 \end{array}$$

- ③ 譲渡資産の収入金額が買換資産の取得価額をこえる場合には、その譲渡資産のうち、そのこえる部分のみ譲渡があったものとして次の如く計算する。

$$\begin{array}{l} (\text{譲渡資産の収入金額} - \text{買換資産の取得価額}) - \text{譲渡資産の取得価額} \\ \times \frac{\text{譲渡資産の収入金額} - \text{買換資産の取得価額}}{\text{譲渡資産の収入金額}} = \text{譲渡所得} \end{array}$$

$$(\text{譲渡所得} - 15\text{万円}) \times \frac{1}{2} = \text{課税所得金額}$$

$$\begin{array}{rcl} \text{譲渡資産の収入金額} & & 1,000\text{万円} \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} \text{買換資産の取得価額} & & 400\text{万円} \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} \text{譲渡資産の取得価額} & & 100\text{万円} \end{array}$$

$$(1,000\text{万円} - 400\text{万円}) - \left(100\text{万円} \times \frac{1,000\text{万円} - 400\text{万円}}{1,000\text{万円}} \right) = 540\text{万円}$$

$$(540\text{万円} - 15\text{万円}) \times \frac{1}{2} = 262\text{万}5\text{千円}$$

この場合の代替資産の取得価額の合計は次の様に圧縮される。

$$\text{譲渡資産の取得価額の合計額} \times \frac{\text{買換資産の取得価額}}{\text{譲渡資産の収入金額}}$$

$$100\text{万円} \times \frac{400\text{万円}}{1,000\text{万円}} = 40\text{万円}$$

この場合は買換資産の圧縮差額 360万円 = (400万円 - 40万円) でもって譲渡益 900万円 = (1,000万円 - 100万円) を540万円に圧縮することとなる訳である。(措法38条6, 38条の8, 措令25条の6, 25条の7)

(3) 防災建築街区造成の場合の譲渡所得の金額の計算

防災建築街区とは、建築基準法第39条第1項の災害危険区域内で都市計画法第2条に規定する都市計画区域内にある土地、又は建築基準法第60条

第1項の防火地域内にある土地について、防災建築物及びその敷地を整備すべき街区をいう。これは関係市町村の申出に基づき、自治大臣の協議の上、建設大臣が指定する。(防災建築街区造成法第3条)

防災建築街区において防災建築物を建築しようとするものの共同の利益となる事業を行なうことにより、適正な防災建築物の建築を促進し、土地の合理的利用と環境の整備改善をはかる目的をもって、防災建築街区造成組合が設立されることとなっている。(同法第4条)

かゝる場合に個人が防災建築街区造成法に規定する防災建築物の建築のため防災建築街区造成組合に土地を出資し、出資年度中に出資の払戻しとしてその出資した土地等の全部又は一部を取得した場合には、取得した土地等の出資による譲渡所得については、譲渡所得がなかったものとみなす事となっている。更に出資の日の属する年の翌年1月1日から出資の日以後2年以内に出資の払戻しとして出資した土地等の全部又は一部を取得する見込である時も同様とする。(措法38条の10)

これは、出資の趣旨が防災建築物を建築するための短期間のものであり、建築物ができれば、またもとの所有者に戻ることを考慮して最初から譲渡なきものとして課税しないのである。

従って、出資した土地の全部を取得したときは、出資した土地の簿価を以って記帖価額とするため、「出資の払戻しにより取得した土地の価額—当該土地の出資直前の簿価」の金額が圧縮され譲渡益は全然出ないこととなる。しかし出資した土地などの一部を取得したときは、取得した一部については圧縮記帖により最初から譲渡がなかったものとされるが、払戻しを受けなかった部分については、譲渡があったものとされ、次の様に課税が行われる。

$$\begin{aligned} & \text{出資の払戻しを受けなかつた部分の土地の価額} - \text{出資した土地等の取得価額} \\ & \times \frac{\text{払戻しを受けなかつた部分の土地の出資直前の価額}}{\text{出資した土地の出資直前の価額}} = \text{譲渡所得金額} \end{aligned}$$

$$\{\text{譲渡所得金額}-15\text{万円}\} \times \frac{1}{2} = \text{課税所得金額}$$

これも要するに、土地の時価は取得価額より上廻る場合が多く、出資すれば時価で売却したものとしてその時価と取得価額の差額が譲渡益となり課税されることによって、その実質的な資本維持を不可能にする。そのため払戻しのあった土地の価額を、出資直前の簿価に圧縮することによって、その譲渡所得の課税を将来に延期し、軽減をはかろうというものである。

以上個人の譲渡所得の特例について検討したのであるが、大体において通常の譲渡所得の課税方法自体が他の所得に較べ優遇されているという事ができる。

すなわち、譲渡所得には投資財産の譲渡による所得を有する面があるところから担税力も大きいと考えられる。反面、居住用財産の譲渡の場合等は無差別に課税すれば、等価の資産を再取得できない面も持っていると言われる。(税制調査会、当面の税制に関する答申、昭和35年12月、P.364.) 従って譲渡所得に対する課税にはいろいろの特例がもうけられているのであるが、一般的にいっても毎年経常的に生ずる事業所得、給与所得、不動産所得、雑所得、配当所得等よりは、臨時的所得として優遇され15万円控除後の $\frac{1}{2}$ 課税が行われている。しかし、資産所得は勤労所得等に較べて担税力が高い筈であり、所得税法が超過累進税率をとっている事を考えあわせると、その租税負担軽減は他の所得に較べ大きいといい得る。しかも以上のべてきた収用等の特例の場合、強制譲渡の面があるとはいえ、それだけにその譲渡価額は必ずしも低くはなく、代替資産の圧縮記帳、或は $\frac{1}{2}$ 課税(これより更に15万円控除後の $\frac{1}{2}$ が課税所得金額となるから $\frac{1}{4}$ 課税である)及び特定資産買換等の場合の700万円の特別控除の特例にたいしては租税負担の公平の面から問題がない訳ではない。この点に関し昭和37年度

の税制調査会の答申は次の如く述べている。

「一般に、公共事業が施行される場合には、その付近の地価が高騰するのが通例であり、かつ、公共用地の取得の場合の譲渡価額は、一般に比べて低いとはいえず、かえって一般の場合よりかなり高額な場合が多いほか、移転料、協力補償等の名目で資産の対価以上の利益を受けており、譲渡者の担税力からみて、その軽減についてはおのずから限度があると考える。」

(税制調査会答申、昭和36年12月、P.460.)

そして、答申は収用等の代替資産の課税の特例の租税負担状況を示し、別表Aに示すごとく、その及ぼす効果の大きい事をのべている。しかも、

別表A 代替資産の取得の程度に応ずる所得税負担状況

補償金額	特例の適用がない場合		代替資産を取得しない場合		代替資産を5割取得した場合		代替資産を7割取得した場合	
	税 額	負担率	税 額	負担率	税 額	負担率	税 額	負担率
千円	千円	%	千円	%	千円	%	千円	%
3,000	260	8.7	103	3.4	48	1.6	31	1.0
5,000	555	11.1	219	4.4	101	2.0	68	1.4
7,000	883	12.6	362	5.2	162	2.3	106	1.5
8,000	1,060	13.2	439	5.5	195	2.4	126	1.6
10,000	1,417	14.2	604	6.0	267	2.7	170	1.7
30,000	5,805	19.3	2,559	8.5	1,191	4.0	726	2.4
50,000	10,621	21.2	4,854	9.7	2,276	4.6	1,386	2.8

1. 税額には、譲渡に伴う再評価に対する再評価税額を含む。
2. 補償金額は、再評価額の6倍とし、再評価額は、財産税評価額の40倍として計算した。
3. 諸控除（基礎控除、配偶者控除、扶養控除等）は他の所得から控除されるものとして譲渡所得に対する所得税額を計算した。

(税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明、昭和36年12月、P.459.)

尚38年度の税制においては、その特別措置が拡大され、特定公共事業の用地買収等の場合の700万円の特別控除が制定された。これは租税負担の公

別表B 収用等の場合の課税の特例に関する所得税負担状況

補償金	譲渡所得を事業所得等の経常所得と仮定した場合			特例の適用がない場合			1/2 課税の特例の適用ある場合			代替資産を10割取得した時
	課税所得金額	所得税額	負担率	課税所得金額	所得税額	負担率	課税所得金額	所得税額	負担率	
千円										
3,000	3,000 - 500 = 2,500	648	21.6	{ (3,000 - 500) - 150 } $\times \frac{1}{2} = 1,175$	216	7.2	{ (3,000 - 500) $\times \frac{1}{2}$ - 150 } $\times \frac{1}{2} = 550$	73	2.4	課税なし
5,000	5,000 - 833 = 4,167	1,323	26.4	{ (5,000 - 833) - 150 } $\times \frac{1}{2} = 2,008$	475	9.5	{ (5,000 - 833) $\times \frac{1}{2}$ - 150 } $\times \frac{1}{2} = 966$	164	3.2	"
7,000	7,000 - 1,166 = 5,834	2,073	29.6	{ (7,000 - 1,166) - 150 } $\times \frac{1}{2} = 2,842$	784	11.2	{ (7,000 - 1,166) $\times \frac{1}{2}$ - 150 } $\times \frac{1}{2} = 1,383$	277	3.9	"
8,000	8,000 - 1,333 = 6,667	2,481	31.0	{ (8,000 - 1,333) - 150 } $\times \frac{1}{2} = 3,258$	951	11.8	{ (8,000 - 1,333) $\times \frac{1}{2}$ - 150 } $\times \frac{1}{2} = 1,591$	340	4.2	"
10,000	10,000 - 1,666 = 8,334	3,315	33.1	{ (10,000 - 1,666) - 150 } $\times \frac{1}{2} = 4,092$	1,289	12.8	{ (10,000 - 1,666) $\times \frac{1}{2}$ - 150 } $\times \frac{1}{2} = 2,008$	475	4.7	"
30,000	30,000 - 5,000 = 25,000	12,648	42.1	{ (30,000 - 5,000) - 150 } $\times \frac{1}{2} = 12,425$	5,481	18.2	{ (30,000 - 5,000) $\times \frac{1}{2}$ - 150 } $\times \frac{1}{2} = 6,175$	2,235	7.4	"
50,000	50,000 - 8,333 = 41,667	23,231	46.4	{ (50,000 - 8,333) - 150 } $\times \frac{1}{2} = 20,758$	10,102	20.2	{ (50,000 - 8,333) $\times \frac{1}{2}$ - 150 } $\times \frac{1}{2} = 10,341$	4,335	8.6	"

所得税額計算の明細

千円	%	千円	千円	千円	%	千円	千円	千円
2,500×40-	352=	648	1,175×25-	77=	216	550	73	
4,167×45-	552=	1,323	2,008×35-	227=	475	966	164	
5,834×45-	552=	2,073	2,842×40-	352=	784	1,383×30-	277	
6,667×50-	852=	2,481	3,258×40-	352=	951	1,591×30-	340	
8,334×50-	852=	3,315	4,092×45-	552=	1,289	2,008×35-	475	
25,000×60-	2,352=	12,648	12,425×55-	1,352=	5,481	6,175×50-	2,235	
41,667×65-	3,852=	23,231	20,758×60-	2,352=	10,102	10,341×55-	4,335	

備考 ① 補償金額は昭和28年1月1日現在の相続税評価額の6倍と仮定して計算した。
 ② 所得控除は除外して計算した。
 ③ 昭和38年度の税率による。
 ④ 別表Aとは計算項目を若干変えている。

平の面からは甚だ問題のあるにもかゝらず、公共事業の起業者の強い要請により、その一層の促進をはかるための政策減税が拡大されたと見るべきである。

しかも忘れられてならないのは、公共事業の施行にともなう土地価額の大幅な値上りは、実質的な譲渡益を増加せしめているのであり、値上りによる譲渡益の増加傾向は租税軽減措置の効果を尚たかめる役割をはたしているという事である。

昭和38年の税率を基にして収用等の場合の課税の特例に関する所得税負担状況を計算してみると、別表Bの通りである。これで見ると昭和36年と比較べ税率の軽減の結果、課税の軽減の度合いが低い様に考えられるかも知れないが、それ以上に土地価格の値上りによる譲渡益の増大が大きく、実質的にはそれにともなう課税の軽減は大きいものと考えられる。

しかも地方財政強化に伴う地方住民税の増税は、国税地方税を含めた所得課税の負担を重くしており、特例による課税軽減の効果は、所得税のみでなく住民税をも含めた場合、尚大きくなるであろう。昭和38年度の個人所得税及び住民税の税率を示せば別表Cの通りであり、高額所得者程、所得税住民税の総合税率は高く、従ってその軽減の効果も甚だ大きいという事ができる。

別表Cの1 所得税，道府県民税，市町村民税，上積適用税率

所得区分	所得税	道府県民税	市町村民税	合計
10万円以下の金額	8 %	2 %	2 %	12 %
10万円をこえる金額	10	2	2	14
15万円 "	10	2	3	15
20万円 "	15	2	3	20
40万円 "	15	2	4	21
50万円 "	20	2	4	26
70万円 "	20	2	5	27
80万円 "	25	2	5	32
100万円 "	25	2	6	33

120万円	〃	30	2	6	38
150万円	〃	30	4	7	41
180万円	〃	35	4	7	46
250万円	〃	40	4	8	52
400万円	〃	45	4	9	58
600万円	〃	50	4	10	64
1,000万円	〃	55	4	11	70
2,000万円	〃	60	4	12	76
3,000万円	〃	65	4	13	82
4,500万円	〃	70	4	13	87
5,000万円	〃	70	4	14	88
6,000万円	〃	75	4	14	93

別表Cの2 所得税，道府県民税，市町村民税，実効税率

所得区分				B - A	適用税率	税額	税額計	実効税率
A	B			C	D	E	F	B/F
				万円	%	万円	万円	%
	10万円に達する金額			10	12	1.2	1.2	12
10万円をこえ	15万円に達する金額			5	14	0.7	1.9	12.6
15万円	〃	20万円	〃	5	15	0.75	2.65	13.2
20万円	〃	40万円	〃	20	20	4.0	6.65	16.6
40万円	〃	50万円	〃	10	21	2.1	8.75	17.5
50万円	〃	70万円	〃	20	26	5.2	13.95	19.9
70万円	〃	80万円	〃	10	27	2.7	16.65	20.8
80万円	〃	100万円	〃	20	32	6.4	23.05	23.0
100万円	〃	120万円	〃	20	33	6.6	29.65	24.7
120万円	〃	150万円	〃	30	38	11.4	41.05	27.3
150万円	〃	180万円	〃	30	41	12.3	53.35	29.6
180万円	〃	250万円	〃	70	46	32.2	85.55	34.2
250万円	〃	400万円	〃	150	52	78.0	163.55	40.8
400万円	〃	600万円	〃	200	58	116.0	279.55	46.5
600万円	〃	1,000万円	〃	400	64	256.0	535.55	53.5
1,000万円	〃	2,000万円	〃	1,000	70	700.0	1,235.55	61.7
2,000万円	〃	3,000万円	〃	1,000	76	760.0	1,995.55	66.5
3,000万円	〃	4,500万円	〃	1,500	82	1,230.0	3,225.55	71.6
4,500万円	〃	5,000万円	〃	500	87	435.0	3,660.55	73.2
5,000万円	〃	6,000万円	〃	1,000	88	880.0	4,540.55	75.6
6,000万円	〃	～		—	93			

(Ⅲ) 収用等の場合の法人課税の特例

個人の課税の特例とその考え方においては大体同じであるが、会計処理において圧縮損の損金算入処理が要求され、更に収用のあった翌事業年度に代替資産を取得する見込ある場合は、特別勘定の設定が行われる必要がある。この点個人においては譲渡がなかったものとされるに対し、法人税法では圧縮差額を損金に算入する事によって課税の軽減が行われる。すなわち、法人税においては、代替資産に記帖割合をかけて圧縮する圧縮記帖の会計処理が要求されるにたいして、個人所得税の場合は譲渡資産の取得価額が引継がれたものとされ、譲渡資産の取得価額のうち代替資産に対応する部分の金額が取得価額となるのである。しかしその軽減の実質的な内容は、法人の場合も個人の場合と大体同様である。従って詳細は個人の説明を以って代用することとしてその概要についてのべる事とする。

(1) 収用等に伴い代替資産を取得した場合の特例

法人（清算法人を除く）の有する資産（たな卸資産を除く）が収用等に伴って譲渡し、その取得した補償金、対価又は清算金で以って、収用等のあった事業年度において譲渡資産と同種の資産（代替資産）を取得した場合、圧縮記帖する事によって、その課税を延期する事ができる。すなわち、補償金と等しい代替資産を取得したときは譲渡資産の簿価迄圧縮記帖できる。補償金等の一部で以って代替資産を取得した場合は、その取得した部分のみ圧縮記帖をすることができる。すなわち代替資産を、代替資産の取得価額× $\frac{\text{譲渡資産の譲渡直前帖簿価額}}{\text{補償金等}-\text{譲渡経費}}$ の金額に迄圧縮した場合、その圧縮損を損金に算入する。（措法第64条第1項）この場合収用等に該当する場合とは、個人の特例の場合と同じである。（措法64条第1項1号—7号）

しかし法人が収用等に伴い収用等のあった日を含む事業年度で代替資産を取得しない場合は圧縮記帖ができないため、譲渡益は課税されることになる。そこでそれを防ぐ為に、翌事業年度開始の日から収用等のあった日

以後原則として一年以内に、その取得せる補償金等で代替資産を取得する見込である時は特別勘定を設け損金に算入することができる。これを収用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例という。この場合の特別勘定の金額は次による。

$$\text{記帖割合} = \frac{\text{補償金等の額で代替資産の取得に充てようとする金額} - \text{左の金額} \times \text{記帖割合}}{\text{収用等により取得した補償金等} - \text{譲渡経費}}$$

(措法64条の2)

そして実際に代替資産を取得したときは、特別勘定を取らずして益金に算入すると同時に、代替資産の圧縮記帖を行って圧縮損を損金に算入することができるのである。

(2) 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例

法人の有する資産で、土地収用法、土地区画整理法、市街地改造法、保安林整備臨時措置法により交換資産を取得した場合、交換取得資産の帖簿価額を圧縮記帖することによって、その圧縮損は損金に認める。(措法65条第1項)

そして交換資産と共に補償金を取得し、その補償金でもって代替資産を取得した場合も同様である。この場合も1と同様収用時に補償金でもって代替資産を取得しない場合、特別勘定の処理が認められる。

(3) 収用換地等の場合のその他の課税の特例

法人の有する資産で収用換地等に伴い資産を取得した場合に、その収用等のあった事業年度において圧縮記帖や特別勘定の規定の適用を受けない時は、収用換地等による譲渡益(補償金等－譲渡資産の簿価)の $\frac{1}{2}$ を損金に算入する。(措法65条の2第1項)

この算式は次の様になる。

$$\text{損金算入額} = (\text{補償金等} - \text{譲渡経費} - \text{譲渡資産の帖簿価額}) \times \frac{1}{2}$$

補償金の一部について圧縮記帖や特別勘定の適用を受けたときも、適用

を受けなかった部分に対応する譲渡益の $\frac{1}{2}$ は損金に算入する。(措法 65 条の 2 第 2 項)

(4) 特定公共事業の用地の買収等の場合の課税の特例

法人の有する資産で収用換地処分等の課税の特例に規定するものが、昭和38年1月1日から昭和40年12月31日までの間に、特定公共事業の用に供した為、譲渡益が生じた場合は、700万円迄の金額については、その年度の損金に算入する事によって課税を免除する。この場合、事業者の買取りの申出のあった日より1年以内の譲渡に限られる。(措法 65 条の 3 第 1 項第 2 項)

尚法人の場合は一般の収用の場合の圧縮記帖等の特例に優先して、700万円控除が行われる。この点一般の特例が優先する個人の場合と異なるが、その他大体的内容は個人の場合と同様である。

(IV) 特定の資産の買換えの場合等の法人課税の特例

個人における特例とその内容は同様であるので、その概要について述べることにする。ただし個人の場合の市街地開発に係る資産の買換えと事業用資産の買換えの場合の2つの特例は、法人においては、特定資産譲渡の場合の特例と一本化されている。

(1) 特定の資産を譲渡した場合の課税の特例

法人(清算法人を除く)が昭和38年4月1日から昭和41年3月31日までの間に、所有する特定資産(土地、建物、構築物、機械装置、船舶、鉱業権等)を譲渡し、その事業年度中に特定資産を取得し、取得後1年以内に事業の用に供するか、供する見込であるときは、圧縮記帖による譲渡益課税の軽減(延長)が認められる。

法人が、特定資産を譲渡した日を含む事業年度開始の日前1年以内に、土地等の取得をし(昭和38年4月1日前取得を除く)、かつ、取得の日から1年以内に事業の用に供し、又は供する見込である時も前述の特例の適

用がある。(措法65条の4第2項)

法人が昭和38年4月1日から昭和41年3月31日までの間に、特定資産を交換した場合も同様に譲渡と取得ありたるものとして特例の適用がある。
(措法65条の6第1項)

この場合は、買換資産の取得価額を次により圧縮することができる。

$$\text{買換資産の取得価額} \times \frac{\text{譲渡資産の帖簿価額}}{\text{譲渡資産の収入金額}} \quad (\text{措法65条の4})$$

更に買換資産の取得が翌期以降になる場合は圧縮記帖の特例が受けられないこととなる。その為特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合は課税の特例を受けることができることとなっている。すなわち、法人が昭和38年4月1日から昭和41年3月31日までの間に、特定資産を譲渡した場合において、譲渡日を含む事業年度の翌事業年度開始の日から1年以内に買換資産の取得の見込があり、かつ取得後1年以内に事業の用に供する見込がある時は、圧縮損予定額を特別勘定として経理して損金に算入することができることとなっている。

そして、指定期間内に買換資産を取得して、買換資産の圧縮記帖をして損金に算入すると同時に特別勘定を益金に戻入するのである。(措法65条の5)

この場合の特別勘定への繰入額は次の様になる。

$$\text{対価の額のうち買換資産の取得にあてようとする金額} - \text{左の金額} \times \frac{\text{譲渡資産の帖簿価額}}{\text{譲渡の対価}}$$

(2) 防災建築街区造成の場合の課税の特例

法人が防災建築街区造成法に規定する防災建築物の建築のため防災建築街区造成組合に土地等を出資し、出資事業年度終了日までに出資の払戻しとして、その出資した土地等の全部又は一部を取得した場合において、圧縮記帖を行い、土地等の取得時における価額と記帖額の差額を圧縮損として、損金に算入する事ができる。

この場合は次の算式による。

$$\begin{aligned} & \text{圧縮記帖による出資の払戻しにより取る損金算入額} - \text{得した土地等の価額} \\ & - \left(\frac{\text{当該土地の出資直前の価額}}{\text{当該土地の出資直前の価額}} \times \frac{\text{当該土地の出資直前の簿価}}{\text{当該土地の出資直前の価額}} \right) \quad (\text{措法65条の7}) \end{aligned}$$

尚法人が防災建築物の建築のため防災建築街区造成組合に土地等を出資した場合、出資事業年度の翌事業年度開始の日から当該出資の日以後2年を経過した日までの期間内に、出資の払戻しとして出資した土地等の全部又は一部を取得する見込である場合において特別勘定を経理した時は、その金額を損金に計上する。

特別勘定経理額は次の通りである。

$$\begin{aligned} & \text{取得する見込である土地等の出資直前の価額} - \text{取得見込の土地等の出資直前の価額} \times \frac{\text{当該土地の出資直前の簿価}}{\text{当該土地の出資直前の価額}} \\ & (\text{措法65条の8}) \end{aligned}$$

以上、収用、買換等の法人課税の特例についてのべたのであるが、これは要するに税率適用を行うべき課税標準算定の為の特例という事ができる。従ってその特例の効果を見るためには、一般的に法人所得に対する税率がどの様なものであるかについて検討することを必要とする。

法人の所得に対しては次の様に法人税、法人事業税、法人住民税が課される。

法人税の税率(特別法人等及び清算法人に対するものを除く)

各事業年度の所得に対して

所得金額のうち年 200 万円 以下 の 金額	$\frac{33}{100}$
“ 200 万円をこえる ”	$\frac{38}{100}$
支払配当金に充てた所得に対する軽減税率	$\frac{24}{100}$
軽減税率適用所得金額のうち年 200 万円以下の金額	$\frac{28}{100}$
“ 200 万円をこえる ”	$\frac{28}{100}$

同族会社の留保金の特別税率

年 3,000 万円 以下 の 金額	$\frac{10}{100}$
〃 3,000 万円をこえる金額	$\frac{15}{100}$
〃 1 億円をこえる金額	$\frac{20}{100}$

法人道府県民税の法人税割の標準税率	法人税額の $\frac{5.4}{100}$
〃 均 等 割 の 〃	年 600 円

法人事業税の標準税率

所得のうち年 100 万円以下の金額	$\frac{6}{100}$
〃 年 100 万円をこえ年 200 万円以下の金額	$\frac{9}{100}$
〃 年 200 万円をこえる金額	$\frac{12}{100}$

法人市町村民税の法人税割の標準税率	法人税額の $\frac{8.1}{100}$
〃 均等割 〃 (1) 人口50万以上の市	年 2,400 円
〃 (2) 人口 5 万以上50万未満の市	1,800 円
〃 (3) (1)(2)以外の市並びに町村	1,200 円

これらの国税，地方税をあわせた税率は5割にも及び企業における租税負担の如何に重いかを示している。別表1は所得の30%を配当した場合の表面税率と実効税率をあらわしたものである。この場合の実効税率は，事業税が法人所得計算上損金算入される点を考慮して算出されたものである。

しかも，収用等による譲渡益の様なキャピタルゲインを社外に配当するのは会社の財政状態を不健全ならしめることになるから，それを全額留保した場合を仮定して租税負担率を示すと別表2の様になり，その租税負担率が上昇する。従って課税免除，或は圧縮記帖による租税負担の軽減の効果は甚だ大きいと考えることができる。従って，これらの特例による租税

別表1 法人税等の税率と実効税率との比較

税 目	表 面 税 率			実 効 税 率		
	年 100 万 円以下	年 100 万 円超	年 200 万 円超	年 100 万 円以下	年 100 万 円超	年 200 万 円超
法 人 税 (イ)	30.30%	30.30%	35.00%	28.68%	27.80%	31.25%
事 業 税 (損金算入)	6.00	9.00	12.00	5.66	8.26	10.71
府 県 民 税 (イ×5.4%)	1.64	1.64	1.89	1.55	1.50	1.69
市 町 村 民 税 (イ×8.1%)	2.45	2.45	2.84	2.32	2.25	2.53
計	40.39	43.39	51.73	38.21	39.81	46.18

備考 この表は、全法人所得に対する平均配当割合30%について軽減税率が適用されるものとして計算した。
(税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明, 昭和36年12月, P. 58.)

別表2 法人税等の税率と実効税率

(全額留保の場合と仮定する。尚同族会社の留保金課税なきものとする)

税 目	表 面 税 率			実 効 税 率		
	年 100 万 円以下	年 100 万 円超	年 200 万 円超	年 100 万 円以下	年 100 万 円超	年 200 万 円超
法 人 税 (イ)	33.00%	33.00%	38.00%	31.13%	30.27%	33.93%
事 業 税 (損金算入)	6.00	9.00	12.00	5.66	8.26	10.71
府 県 民 税 (イ×5.4%)	1.78	1.78	2.05	1.68	1.63	1.83
市 町 村 民 税 (イ×8.1%)	2.67	2.67	3.07	2.52	2.45	2.74
計	43.45	46.45	55.12	40.99	42.61	49.21

事業税の実効税率 $\frac{\text{事業税の表面税率}}{1 + \text{事業税の表面税率}}$ (注1)

法人税の実効税率 $\frac{\text{法人税の表面税率}}{\text{法人税の表面税率} (1 - \text{事業税の実効税率})}$ (注2)

(注1) 事業税の実効税率

$$\frac{\text{事業税引後所得} \times \text{事業税の表面税率}}{\text{事業税引後所得} + \text{事業税引後所得} \times \text{事業税の表面税率}} \\ = \frac{\text{事業税引後所得} \times \text{事業税の表面税率}}{\text{事業税引後所得} (1 + \text{事業税の表面税率})} = \frac{\text{事業税の表面税率}}{1 + \text{事業税の表面税率}}$$

(注2) 法人税の実効税率

$$\frac{(\text{事業税引前所得} - \text{事業税引前所得} \times \text{事業税の実効税率}) \times \text{法人税の表面税率}}{\text{事業税引前所得}} \\ = \frac{\text{事業税引前所得} (1 - \text{事業税の実効税率}) \times \text{法人税の表面税率}}{\text{事業税引前所得}} \\ = (1 - \text{事業税の実効税率}) \text{法人税の表面税率}$$

負担の軽減は、会社の意志決定をするにあたり重大な要因となるであろう。

個人の譲渡所得の計算においては、昭和27年12月31日以前取得のものについてはその取得価額をその当時の相続税評価額として取得価額の水増しをなし、譲渡益より15万円控除後の $\frac{1}{2}$ 課税が行われるのに対し法人の譲渡益については全額課税が行われる。しかも、適用税目も個人の場合は所得税、都道府県民税、市町村民税であり、譲渡所得に対しては事業税は対象にならないのに反し、法人においては、他の源泉の所得と全く変る事なく、法人税、都道府県民税、市町村民税、更に事業税が課税され、その負担は大きい。これは個人所得税が、所得源泉説的要素を持ち、その所得源泉の担税力如何によって、その課税方法を異にするに対し、法人税は、財産増加説的立場が強い為、何ら担税力の差異を考慮しない為である。

従って収用等に伴う課税の特例の効果は、法人の方により大きいという事ができる。何となれば通常の譲渡益の課税において個人の場合対象とされるのは、 $(\text{譲渡益}-15\text{万円}) \times \frac{1}{2}$ の部分であるにたいし、法人は譲渡益全額に及び、収用等の $\frac{1}{2}$ 課税の特例についても、個人では実質的には $\frac{1}{2}$ の $\frac{1}{2}$ すなわち $\frac{1}{4}$ の軽減である為、法人の方が軽減効果は倍増するという事ができる。

IV 民間住宅新築促進の為の課税の特例

地域開発の一環として住宅建設の問題は非常に重要であり、公共団体による公営住宅等の建設によって努力が行われているものの、尚住宅難は激しくなる傾向にある。従って民間資本による住宅建設が重視される必要がある。そこで民間の住宅建設を税制の面から優遇することによって、その促進をはかるため、租税特別措置法においては、大体次の課税の特例が定められている。

(I) 新築貸家住宅の割増償却

(Ⅱ) 防災建築補助金の総収入金額不算入

(Ⅲ) 新築住宅の保存登記の税率の軽減等登録税法の特例

このほかに、新築住宅の取得に伴う不動産取得税等に関する特例もあるが、それは、Vの地域開発と財産課税において別に考察するものとする。

(Ⅰ) 新築貸家住宅の割増償却

これは民間の手による貸家住宅の建築を奨励する意味において、それによって生ずる不動産所得等の計算に際して減価償却費の割増を行いその課税金額を圧縮し課税を軽減しようとするものである。すなわち、個人が昭和32年4月1日より昭和40年3月31日までの間に、新築した貸家住宅を取得し、又は新築して、貸家の用に供した場合、不動産所得又は事業所得の計算上、その貸家の用に供した日以後5年以内でその用に供している期間に限り、必要経費としての減価償却費は、法定償却額の $\frac{200}{100}$ とすることができる。ただし耐用年数が50年以上のものについては $\frac{300}{100}$ とする。(措法14条)

この場合、その個人の営む事業の使用人の居住用のものも、その対象となる。

この新築貸家住宅は次の要件を有する必要がある。

① 床面積100平方メートル以下であること。この場合その家屋が2以上の世帯の用に供されるものであるときは、各世帯の用に供せられる部分の床面積が100平方メートル以下であればよい。

② その取得価額が3.3平方メートル当り8万円以下であること。ただし、耐火構造を有するものにあつては、13万円以下であること。

以上の要件をそなえたもので次の様な家屋に対して割増償却が行われることとなる。

- 1 もっぱら住宅の用に供される家屋で新築後使用されたことのないもの
- 2 上記以外で耐火構造又は簡易耐火構造を有する地上階数3以上の家屋

でその床面積の $\frac{2}{3}$ 以上に相当する部分がもっぱら住宅として貸家の用に供されている部分。(措令7条)

尚、法人の建設した新築貸家住宅においても同様な規定がある。(措法47条)

割増償却においては、その適用のある年度に減価償却費が増加して課税所得が減少するが、それは将来における減価償却の減少によって、結局は課税の回復が行われる訳である。従って、課税の繰延べの効果を持つにすぎないのであり、それが無利子の補助金の役割を果すとはいえ、積極的に割増償却があることによって住宅建設が促進されるという点には疑問がある。むしろ、建設をした場合の事後的、消極的な優遇措置ではないかと考えられる。

(Ⅱ) 防災建築補助金の総収入金額不算入

都道府県又は市町村は、防災建築街区において防災建築物の建築を行なう者に対して、これに要する経費の補助をなすことができる。(防災建築街区造成法56条)

この場合に、個人が事業用でない防災建築物を新築し、その費用に充てるための補助金の交付を受け、交付の目的に従って新築費用に充てた場合は、その補助金は、個人のその年度の所得の計算上総収入金額に算入しない。

ただし、当該防災建築物の取得価額については、補助金相当額は取得価額なきものとして圧縮される。(措法41条の8) 従ってこの場合も、補助金相当額が圧縮記帖されることによって、その収入金額の課税を軽減するのであって、将来の譲渡時において、圧縮額の課税が行われることとなる。

(Ⅲ) 登録税法の特例

これは登録税の軽減によって住宅建築等を容易ならしめる為にとられたものであって、次の様な場合にその適用がある。

(1) 新築住宅の保存登記の税率の軽減

個人が昭和36年4月1日から昭和40年3月31日までの期間内に新築した自己の住宅用家屋の所有権の保存登記を新築後、1年以内にうけるものに限って、その登録税を家屋の価格の $\frac{6}{1000}$ より $\frac{1}{1000}$ に軽減する。増築後1年以内に登記を受けるものも同様とする。(措法第72条第1項第2項)

この場合の新築住宅とは次のものをいう。

1. もっぱら自己の住宅用に供される一むねの家屋（隣接する2むね以上の家屋をともに住宅用に供する場合は、これらのすべての家屋）で床面積の合計が165平方メートル以下であるもの。

2. 耐火構造又は簡易耐火構造の一むねの家屋で、その構造上区分された数個の部分の独立して住居その他の用途に供することができるものを区分所有する場合は、もっぱら自宅用の部分でその床面積が100平方メートル以下であるもの。(措令40条)

更に昭和38年4月1日から昭和41年3月31日までの間に防災建築街区の上に新築した住宅用家屋で、新築後1年以内に登記を受けるものに対しても $\frac{6}{1,000}$ を $\frac{1}{1,000}$ に軽減する特例がある。(措法72条第3項)

この場合は次の要件のすべてに該当する家屋であることを要す。

1. 防災建築街区造成法に規定する防災建築物であること。
2. その床面積の $\frac{2}{3}$ 以上が住宅用であること。
3. 各世帯の住宅用の部分の床面積がいずれも100平方メートル以下であること。(措令40条)

(2) 地方公共団体の新築住宅の保存登記の非課税

地方公共団体が昭和36年4月1日から昭和40年3月31日までの期間内に新築した住宅用家屋について新築後1年以内に保存登記をなすものについては、登録税が課されない。増築後1年以内に地方公共団体が受ける登記

についても同様である。(措法73条)

この場合の新築住宅は、その各号の一に該当するものとする。

1. もっぱら住宅用の家屋で床面積が165平方メートル以下のもの。ただし、数個の部分具有独立して住居とする場合は、その各部分の床面積がいずれも100平方メートル以下であるものとする。

2. 前号以外で、次の要件のすべてに該当する家屋。

イ. 耐火構造又は簡易耐火構造を有すること。

ロ. 地上階数3以上であること。

ハ. 床面積の $\frac{2}{3}$ 以上が住宅用であること。

ニ. 構造上区分された数個の部分具有独立して住居その他建物としての用途に供するものであり、かつ、住宅用の部分の床面積がいずれも100平方メートル以下であること。(措令41条)

(3) 建売住宅の所有権取得の登記の税率の軽減

地方公共団体、住宅金融公庫、日本住宅公団、家屋を建築して譲渡することを業とするもの(宅地建物取引業の登録を受けているもの)が、昭和32年4月1日から昭和40年3月31日までの間に新築した住宅用家屋を、これらの者から個人が取得し、自己の住宅に供した場合は、取得後1年以内に登録を受けるものに限り、その所有権取得の登録税を家屋の価格の $\frac{50}{1,000}$ より $\frac{1}{1,000}$ に軽減する。(措法74条)

この場合の新築住宅は“(1)新築住宅の保存登記の税率の軽減”に規定するものと同様である。

(4) 住宅新築資金の貸付に係る抵当権取得の登記の税率の軽減

昭和32年4月1日から昭和40年3月31日までの間に住宅用に供する家屋の新築(増築も含む)のための資金が貸し付けられる場合において、その貸付債権の担保としてその家屋に設定される抵当権取得の登記の登録税は、新築後又は増築後1年以内に登録を受けるものに限り、その登録税を債権金額の $\frac{6.5}{1,000}$ より $\frac{1}{1,000}$ に軽減する。(措法75条第1項)

地方公共団体、住宅金融公庫、日本住宅公団、或は宅地建物取引業の登録をうけている建売業者が昭和32年4月1日から昭和40年3月31日までの間に新築した住宅用家屋を、これらのものから取得するため資金の貸付けられる場合、その貸付債権の担保として、その家屋に設定される抵当権取得の登記の登録税は、新築後又は増築後1年以内に登記を受けるものに限って、その登録税を債権金額の $\frac{6.5}{1,000}$ より $\frac{1}{1,000}$ に軽減する。(措法75条第2項)

この場合の新築住宅は、「(1)新築住宅の保存登記の税率の軽減」に規定するものと同様である。

(5) 防災建築街区造成組合の取得する土地の取得登記の税率の軽減

防災建築街区造成組合が、防災建築物を建築するため取得する土地の所有権の取得の登記は、その取得後1年以内に登記を受けるものに限り、土地の価格の $\frac{50}{1,000}$ を $\frac{6}{1,000}$ に軽減する。(措法75条の2)

その他

農地の交換による所有権取得の登記の税率の軽減、 $\frac{50}{1,000}$ を $\frac{6}{1,000}$ に軽減(措法77条)

開拓農地等の所有権取得の登記の税率の軽減、 $\frac{50}{1,000}$ を $\frac{6}{1,000}$ に軽減(措法77条の2)

これらの民間住宅新築促進の為の課税特例は、どちらかというとも末梢的であり、これによって民間住宅が積極的に建設されるというものでなく、むしろ消極的な優遇策にすぎないという事ができ、住宅促進の為の税制による誘導というのは自ら限界があると考えられる。

V 地域開発と財産課税

地域開発にともなって土地の取得や住宅の建設、収用等に伴う代替資産の取得等の問題は必ず発生する。従って不動産の取得及び所有に関する財

産課税は、地域開発と密接な関連がある。特に関連の深いものとしては、地方税のうち、不動産取得税と固定資産税であると考えられる。地方税法第六条において、公益等に因る課税免除とか不均一課税の特例を次の通りみとめている。

(1) 地方団体は、公益上その他の事由により課税を不相当とする場合においては、課税しないことができる。

(2) 地方団体は公益上その他の事由に因り必要な場合においては、不均一の課税をすることができる。

この様な課税の特例は具体的には、各地方公共団体の条例によって種々行われているものと考えられるが、こゝでは一般的に不動産取得税と固定資産税につき、地方税法に規定のある軽減措置についてのみ述べることにする。

(I) 不動産取得税の特例

不動産取得税は不動産の取得に対し、課せられる税金である。不動産取得税は一般にその課税標準に $\frac{3}{100}$ の税率を乗じて計算される。この場合不動産取得税の課税標準は、不動産を取得した時における不動産の価格とし、改築の場合は改築に因り増加した価格とされる。(地方税法第73条の13、73条の15) 地域開発に関連のあるものとして地方税法に定められている不動産取得税に関する特例には次の様なものがある。

1. 不動産取得税の非課税
2. 不動産取得税の課税標準の特例
3. 不動産取得税の減額
4. 不動産取得税の免除

1 不動産取得税の非課税

(1) 道府県は、保安林、墓地又は公共の用に供する道路、運河用地、水道用地、用悪水路、ため池、堤とう若しくは井溝の用に供するために土地

を取得した場合、その土地に対しては不動産取得税を課することができないこととなっている。(地方税法73条の4第2項)

(2) 道府県は農地法の規定によって国から土地を売り渡され、又は売り払われた場合におけるその土地の取得に対しては不動産取得税を課することができない。

又、土地改良法の規定により埋立地若しくは干拓地を取得する場合等においてもその取得に対しては不動産取得税を課することができない。(地方税法73条の5第1項)

(3) 道府県は、石炭鉱業合理化事業団が石炭合理化臨時措置法に基く「鉱業施設の買収及び保有又は売渡し」の業務として、鉱業施設を買収した場合における不動産の取得に対しては、不動産取得税を課することはできない。(地方税法73条の5第2項)

(4) 道府県は土地改良法による土地改良事業の施行に伴う換地の取得又は同法による農地の交換分合による土地の取得に対しては、不動産取得税を課することができない。(地方税法73条の6第1項)

(5) 道府県は土地収用法の替地による補償の規定によって土地をもって損失を補償された場合は、その土地の取得に対しては不動産取得税を課することができない。(地方税法73条の6第2項)

(6) 道府県は土地区画整理法による土地区画整理事業の施行に伴う換地の取得に対しては非課税とする。更に同法により建築物の一部及びその建築物の存する土地の共有持分を取得した場合又は保留地を取得した場合においては不動産取得税を課することができない。(地方税法73条の6第3項)

2 不動産取得税の課税標準の特例

(1) 住宅を建築した場合、又は新築住宅でまだ人の居住用に供したことがないものを購入した場合、その住宅に課せられる不動産取得税の課税標準は、その取得価格より一戸につき100万円を控除した金額とする。

共同住宅、寄宿舍その他これらに類する多数の人の居住用住宅にあっては、その独立的に区画された一部分を一戸として計算する。

共同住宅等以外の住宅を建築した者が、その住宅建築後一年以内にその住宅と一構となる住宅を新築したり、或はその住宅を増築した場合は、前後の建築に係る住宅をもって一户の住宅とみなして100万円の控除を行う。公営住宅等を地方公共団体からその入居者、又は入居者の組織する団体が譲渡を受けた場合、その公営住宅等の取得に対する不動産取得税の課税標準は、新築住宅とみなして、一户につき100万円の控除を行う、(地方税法73条の14、第1項2項3項)

(2) 公共事業の用に供するため不動産を収用されて補償金を受けた者又は不動産を譲渡した者が、2年以内に被収用不動産に代るものと道府県知事が認める不動産を取得した場合、その不動産取得税の課税標準は、その価額より被収用不動産の固定資産課税台帳に登録された価格を控除するものとする。(地方税法73条の14第6項)

(3) 公共施設の整備に関連する市街地の改造に関する法律の規定による建築施設の部分の給付を受ける権利を取得した者、地方公共団体が施行する防災建築街区造成事業において準用する場合を含むが建築施設の部分を取得した場合においては、当該建築施設の部分の取得に対して課する不動産取得税の課税標準は、その価額よりその者が市街地改造事業又は防災建築街区造成事業を施行する土地の区域内に所有していた不動産の固定資産課税台帳に登録された価格を控除するものとする。(地方税法第73条の14の7)

(4) 住宅金融公庫から貸付を受けて次のもののものが不動産を取得した場合、その不動産取得税の課税標準は、その貸付金算定の基礎になった額をその価格から控除するものとする。(地方税法73条の14第8項)

① 居住用住宅を必要とする者に対し住宅を建設して賃貸する事業を行う会社その他の法人

- ② 居住用住宅を必要とする者に対し、住宅を建設して譲渡する事業又は住宅を建設してその住宅及びこれに附随する土地若しくは借地権を譲渡する事業を行う会社その他の法人等
- ③ 住宅用の土地を取得、造成、譲渡する事業又は土地を造成、譲渡する事業を行う会社その他の法人等（住宅金融公庫法第17条第1項三、四、第4項）

(5) 防災建築街区の区域内に防災建築物である家屋を新築した場合におけるその家屋に対する不動産取得税の課税標準は、住宅金融公庫の定めるところによって算出した防災建築物と木造建築物との単位面積当りの標準建設費の差額に $\frac{3}{10}$ を乗じて得た額にその家屋の床面積の合計を乗じた額を控除するものとする。（地方税法73条の14第9項、地方税法施行令39条の2）

3 不動産取得税の減額

(1) 住宅を新築する土地の取得に対する不動産取得税の減額

- ① 道府県は次のそれぞれに該当する場合土地に対する不動産取得税をその税額より60万円（共同住宅等を新築した場合等の土地に関しては60万円をこえることがある）に税率を乗じて得た額を減額するものとする。

1. 土地を取得した者が、その取得の日から一年以内にその土地の上に住宅を新築していた場合。

又はその土地の取得日前1年以内にその土地の上に住宅を新築していた場合。

- ② 地方公共団体、住宅金融公庫、日本住宅公団、防災建築街区造成組合又は住宅を新築して譲渡することを業とする宅地建物取引業者が新築した住宅及びその土地を、新築後一年以内にこれらの者から取得した場合。

防災建築街区造成組合から取得した場合は、その組合員が取得したときに限る。

その土地を取得した日から一年以内に隣接土地を取得した場合は、前後の取得をもって一つの土地取得とする。(地方税法73条の24)

尚、この規定の適用があることとなったときに減額された不動産取得税が還付される。(地方税法73条の27)。ただし土地の取得者がこの規定の適用があるべき旨の申告があった場合、取得日より一年以内に限り、その不動産取得税の徴収を猶予することができる。(地方税法73条の25)

(2) 被収用不動産等の代替不動産の取得に対する不動産取得税の減額等
道府県は、不動産を取得した者が、その取得後一年以内に、公共事業の用に供する為、その取得不動産以外の不動産が収用され、補償金を受け、又は譲渡をした場合、取得不動産が被収用不動産等に代わるものと認めた時は、取得不動産の不動産取得税を減額し還付する。減額は次の通り行われる。

通常の計算
による税額 $-(\text{被収用不動産等の固定資産課税台帳登録価格} \times \text{税率})$

尚、不動産の取得者からこの規定の適用あるべき旨の申告があった場合は、取得の日から1年以内の期限を限り減額すべき額を徴収猶予することができる。(地方税法73条の27の2)

4 不動産取得税の免除

防災建築街区造成組合の取得に対して課する不動産取得税の納税義務の免除等

道府県は、防災建築街区造成組合が、防災建築街区造成法に基づき防災建築物の敷地を取得し、又は防災建築物を新築した場合において、当該不動産取得日から敷地の場合は2年、防災建築物にあっては6月以内に当該組合の組合員に当該不動産を譲渡したときは、不動産取得税の納税義務を免除する。(地方税法73条の27の4)

(II) 固定資産税の特例

固定資産税は所有せる土地家屋及び償却資産に対して課税せられるものである。固定資産税は、通常固定資産税の課税標準（固定資産税評価額）に $\frac{1.4}{100}$ の標準税率をかけて算出される。しかし地域開発に関連して次の様な場合の固定資産については固定資産税は非課税とされる。

固定資産税の非課税範囲

1. 水資源開発公団，愛知用水公団，豊地開発公団，土地改良区，土地改良区連合及び鉱害復旧事業団等が直接その本来の事業用に供する固定資産で政令に定めるもの。
2. 石炭鉱業合理化事業団が石炭鉱業を整備するための買収して保有する固定資産（現に使用されているもの以外）。
3. 帝都高速度交通営団が直接地下高速交通事業用に供するトンネル。
4. 地方鉄道業者又は軌道経営者が都市計画区域のうち，次の市街地の区域において直接地方鉄道又は軌道経営の用に供するトンネル。東京都特別区，名古屋市，京都市，大阪市，神戸市。
5. 公共の用に供する道路，運河用地及び水道用地。
6. 公共の用に供する用悪水路，ため池，提とう及び井溝並びにもっぱら公共の危害防止のためにする鉱さい，鉱水及び鉱煙の処理施設。
7. 工場排水等の規制に関する法律に規定する污水排水処理施設。
8. 地方鉄道業者又は軌道経営者が公共の危害防止のために設置する踏切道及び踏切保安装置。
9. 公共の危害の防止のためにするばい煙の排出規制等に関する法律に規定するばい煙処理施設で自治省令で定めるもの。

（地方税法 348 条第 2 項 2～6 の 5，地方税法施行令 49 条の 2, 49 条の 3）

VI 結 び

以上，地域開発に関連した税制の優遇措置について述べたのであるが，税制の優遇措置が地域開発それ自体を可能ならしめるのではなく，あく迄

もそれを容易ならしめる為の助成策である。従って単独に税制だけの役割を考えるのではなく、もっと基本的な開発政策の一環としての租税特別措置が考えられる必要がある。公共事業の企業者の行う道路、住宅等の建設に関連して、土地の収用買収の問題は、尚重要性を増してくると思われるが、現在の様に土地の騰貴が甚だしい時は、公共事業の施行を益々困難ならしめ、税制による優遇策も、その公共目的遂行の為というよりは、被買収者の普通以上の利益享受を助長させるにすぎなくなるおそれがある。従って、土地価格の騰貴の抜本的な対策がとられてる必要があり、その上に立って収用等による課税の特例の本来の目的とする所が達成される様に考えられるべきである。そこで、今後の方向としては、土地の値上り自体を抑える諸施策（例えば収用等の強化、土地への先行投資の増大、公有地域の拡大等）が必要となり、その一環として税制によって土地値上りによる不労利得を抑える措置も考えられるべきである。さもなくば、収用等による課税の特例の適用により、その買収価格をおさえようとする効果は、土地自体の値上りによって相殺されてしまう。勿論譲渡益が課税される為、税金部分がその取引価格に加えられる傾向があるのは事実であり、それを防ぐ為に収用等による軽減課税の特例を存続させることはよいとしても、もっと基本的に土地の値上り自体をおさえ、且つ譲渡益課税の軽減が行われる必要がある。

低開発地域の開発に民間資本を導入し民間企業の進出を実現するための税制における特別措置も、民間企業等の地域進出への重要な決定要因となるであろう。従って特別償却措置も、その効果は大きいと思われるが、それとて、企業進出を可能ならしめる環境整備等もっと基本的な問題が先行し、税制はあく迄も、重要な誘導策の一つにしかすぎない点に限界が見られる。民間住宅建設促進の為の新築貸家住宅の割増償却や新築住宅の登録税の軽減、不動産取得税の軽減についても、勿論若干の効果はあろうが、建設に要する価格からすれば、そのウェイトは低く、それが建設促進

の重要な要因となるとは考えられない。それ以上に重要なのは、住宅建設の為の用地の確保、土地及び建物新築の為の資金調達の問題であろう。従って、住宅建設の促進にあたって果すべき重要な施策は、宅地造成、土地値上りの抑制等宅地取得を容易にし建設資金の大幅な助成による民間建築を可能ならしめることにこそ、より重点がおかるべきである。建設時における僅少な税金の軽減より大幅な融資こそ民間にとっては望まれるであろう。しかもそれは、宅地値上り防止をともしなければ、その効果は減殺されるであろう。従って、住宅建築促進の為の租税の特別措置も、自ら限界があり、もう少し基本的に、むしろ、宅地取得を容易ならしめるため、土地値上りを防止する目的を持つ税制等が考慮されるべきであろう。

(昭和37年度・昭和38年度文部省科学研究費による。)